DIE ZURÜCKNAHME DER LOHNSTEUER-JAHRESAUSGLEICHSVERFÜGUNG AUF GRUND DER REICHSABGABENORDNUNG

Richard Bölsche

1972

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546017_0029

DIE ZURÜCKNAHME DER LOHNSTEUER-JAHRESAUSGLEICHSVERFÜGUNG AUF GRUND DER REICHSABGABENORDNUNG

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt
von
Richard Bölsche

München 1972

DISSERTATIONSDRUCK -SCHÖN- 8 München 40, Belgradstraße 11

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Referent: Prof. Dr. jur. Hans Spanner
Korreferent: Prof. Dr. jur. Axel Freiherr v. Campenhausen
Tag der mündlichen Prüfung: 22. Dezember 1972

Meiner Mutter

I N H A L T S V E R Z E I C H N I S

	Seite
Literaturverzeichnis	VIII
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Einleitung	1
ERSTER TEIL: Begriff und rechtliche Folgen der Zurücknahme	3
I. Kapitel: Begriffsabgrenzung	3
II. Kapitel: Rechtliche Folgen einer Korrektur	4
A Tatsächliche Möglichkeiten	4
B Darstellung des Meinungsstreits	6
C Stellungnahme	8
III. Kapitel: Zusammenfassung	12
ZWEITER TEIL: Die Zurücknahmeregelung der AO	13
I. Kapitel: Übersicht	13
A Tragende Grundsätze	13
1. Ausgangspunkt	13
2. Zurücknahme begünstigender Verfügungen	14
3. Zurücknahme belastender Verfügungen	15
4. Förmlichkeit des Verfahrens	16
B Die gesetzliche Regelung	16
II. Kapitel: Das Verhältnis des § 94 AO zu den §§ 222 ff. AO	19
A Darstellung des Meinungsstreits	19
B Stellungnahme	22
1. Auslegung des § 94 Abs.2 AO	22
2. Verhältnis der Vorschriften zueinander	24
III. Kapitel: Das Verhältnis des § 94 AO zu § 96 AO	28
A Darstellung des Meinungsstreits	28
B Geschichtliche Entwicklung des Verhältnisses des § 94 AO zu § 96 AO	33
C Stellungnahme	38

Seite

1. Beschränkung des § 96 AO auf konstitutive Verfügungen 38
   a) Rechtliche Bedeutung von "konstitutiv" 38
   b) Anwendungsbereich des § 96 AO 42
2. Verhältnis des § 96 AO zu § 94 AO 45
   a) Ausgangspunkt 45
   b) Wortlaut 46
   c) Gesetzliche Stellung 46
   d) Nebeneinander 47
   e) Spezialität 48
   f) Alternativität 48
   g) Subsidiarität 49

IV. Kapitel: Zusammenfassung 55

DRITTER TEIL: Der Rechtscharakter des Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahrens 56

I. Kapitel: Geschichtliche Entwicklung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs 56

II. Kapitel: Durchführung des Steuerabzugs und des Lohnsteuer-Jahresausgleichs 59

III. Kapitel: Die Meinungen zum Rechtscharakter des Lohnsteuer-Jahresausgleichs 61

IV. Kapitel: Untersuchung des Rechtscharakters 66

A Einordnung auf Grund des EStG 66
   1. Wortlaut des § 42 EStG 66
   2. Das Verhältnis des § 42 EStG zu den §§ 46, 25 EStG 68
   3. Gliederung des EStG 69

B Einordnung auf Grund der historischen Entwicklung 69

C Einordnung nach dem Sinn des Verfahrens 71

Seite

1. Verfassungsrechtliche Verpflichtung zur Gleichbehandlung 71
2. Materielle Auswirkungen des unterschiedlichen ESt-Erhebungsverfahrens 72
3. Erstattungsanspruch des LSt-Pflichtigen 73
4. Existenz eines allgemeinen Erstattungsanspruchs 73
5. Der Lohnsteuer-Jahresausgleich als Erstattungsverfahren 76

D Verfahrensähnlichkeit zwischen Lohnsteuer-Jahresausgleich und Veranlagung 76
1. Vergleich der beiden Verfahren 76
2. Berücksichtigung der Rechtsfolgen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs 79

E Zusammenfassung 82

V. Kapitel: Die systematische Einordnung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs als Erstattungsverfahren 84

A Vorbemerkung 84

B Entstehen des Erstattungsanspruchs 85
1. Grundsätzlicher Entstehungszeitpunkt 85
2. Regelung der AO 86

C Anknüpfungspunkt des im Lohnsteuer-Jahresausgleich befriedigten Erstattungsanspruchs 88
1. Ausgangspunkt 88
2. Verhältnis Abzugsverfahren - Lohnsteuer-Jahresausgleich 90
   a) Grenzen der Bestandskraft der Eintragungen auf der Lohnsteuer-Karte 90
   b) Grenzen der Bestandskraft des Steuerbescheids 92
   c) Selbständigkeit beider Verfahren 95
3. Entstehen und Erlöschen des im Lohnsteuer-Jahresausgleich befriedigten Erstattungsanspruchs 96

Seite

D Rechtsstellung eines abtretungsberechtigten Dritten im Lohnsteuer-Jahresausgleich 99

E Subsumtion des Lohnsteuer-Jahresausgleichs unter die §§ 151 ff. AO 101

F Zusammenfassung 104

VI. Kapitel: Rechtswirkung der Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfügung 105

VII. Kapitel: Verfahrensabschluß des Lohnsteuer-Jahresausgleichs 109

A Verpflichtung zum Erlaß eines Verwaltungsaktes 109

B Erlaß des Verwaltungsaktes 111

VIERTER TEIL: Subsumtion der Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfügung unter die AO 116

I. Kapitel: Darstellung des Meinungsstreits 116

II. Kapitel: Stellungnahme 118

A Ausgangspunkt 118

B Gleichbehandlung von Steueranspruch und Erstattungsanspruch 119

1. Der Erstattungsanspruch als Umkehrung des Steueranspruchs 119

2. Bedeutung der Rechtsbeziehung zwischen Steueranspruch und Erstattungsanspruch für die Zurücknahme der Erstattungsverfügung 124

C Bedeutung der Ähnlichkeit zwischen Lohnsteuer-Jahresausgleich und Veranlagung 127

III. Kapitel: Ergebnis 128

Seite

FÜNFTER TEIL: Subsumtion der Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfügung unter den EAO 1974 132

I. Kapitel: Darstellung der Zurücknahmeregelung des EAO 1974 132

II. Kapitel: Die Zurücknahme der Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfügung nach dem EAO 1974 136

SECHSTER TEIL: Die Rückforderung von im Lohnsteuer-Jahresausgleich erstatteter Lohnsteuer 137

I. Kapitel: Der Rechtscharakter des Rückforderungsanspruchs 137

A Vorbemerkung 137

B Darstellung der Meinungen 138

C Stellungnahme 141

1. Der Rückforderungsanspruch als Steueranspruch 141

2. Der Rückforderungsanspruch als Bereicherungsanspruch 144

II. Kapitel: Tatbestandsmäßigkeit des Rückforderungsanspruchs 147

III. Kapitel: Entstehen des Rückforderungsanspruchs 149

IV. Kapitel: Leistungsverpflichteter des Rückforderungsanspruchs 151

V. Kapitel: Hoheitliche Rückforderung der erstatteten Beträge 154

A Vorbemerkung 154

B Der Anspruch gegen den Steuerschuldner 155

C Der Anspruch gegen einen Dritten 155

		Seite
VI. Kapitel:	Zusammenfassung	160
SIEBENTER TEIL :	Der Erstattungs- und Rückforderungsanspruch nach dem EAO 1974	162
I. Kapitel:	Die Erstattung von Steuer	162
II. Kapitel:	Der Rückforderungsanspruch	166
Ausblick		169
Lebenslauf		172

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

ANONYM — Anmerkung zu dem BFH-Urteil v. 6.5.60 IV 228/59 S B 1960, S.865
(zit.: Anonym, B 1960, S..).

ARLT-BOETKE-JAHN-HEPP — Handbuch des Steuerrechts, 2.Aufl., Köln 1932
(zit.: Arlt-Boetke-Jahn-Hepp, §..).

BARSKE, K. — Reichsabgabenordnung, 5.Aufl., Stuttgart 1959
(zit.: Barske, 5.Aufl., §..).

8.Aufl., Stuttgart 1968
(zit.: Barske, 8.Aufl., §..).

Der Erstattungsanspruch im Steuerrecht, NWB F.2, S.1699-1708
(zit.: Barske, NWB F.2, S..).

BECKER, Enno — Die Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 nebst Ausführungsverordnungen, 2.Aufl., Berlin 1922
(zit.: Becker, §..).

Zur Reichsabgabenordnung. Allgemeines Steuerrecht, StW 1934 I, Sp.201-228
(zit.: Becker, StW 1934 I, Sp..).

BECKER, Enno - RIEWALD, Alfred - KOCH, Karl — Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, 9.Aufl., Köln 1963-1968
Bd. I: Köln 1963
Bd. II: Köln 1965
Bd.III: Köln 1968
Bd. IV: Köln 1966
(zit.: Becker-Riewald-Koch, §..).

BERDECKI, Eduard — Erstattung von Lohnsteuern im Lohnsteuerjahresausgleich, BB 1969, S.1520-1521
(zit.: Berdecki, BB 1969, S..).

BERGER, Emil	Die Reichsabgabenordnung mit ihren Schwerpunkten für die Praxis der Besitz- und Verkehrssteuern, 4.Aufl., Straubing 1970 (zit.: Berger, §..).
BERIE, Hermann - HENTRICH, Ulrich	Lohnsteuerrecht - Kommentar -, Berlin und Frankfurt a. Main 1955 (zit.: Berie-Hentrich, S..).
BIEDERMANN, F.	Grundriß der AO, NWB F.2, S.7-32 (zit.: Biedermann, NWB F.2, S..).
BIRKHOLZ	Bespr. des BFH v. 15.10.58 VII 24/58 in Loepelmann, 15.10.58 (I) (zit.: Birkholz, Loep. BFH-Bespr...).
BLÜMICH, Walter - FALK, Ludwig	Einkommensteuergesetz. Bd. I: 10.Aufl., München 1971; Bd.II: 9.Aufl., Berlin und Frankfurt a. Main 1964 (zit.: Blümich-Falk, §..).
BOETTCHER, Ruth	Abgabenrecht als Teil des Verwaltungsrechts - Zugleich Besprechung des Kommentars zur Reichsabgabenordnung von Dr. Klaus Tipke und Dr. Heinrich Wilhelm Kruse -, StW 1962, Sp.1-16 (zit.: Boettcher, StW 1962, Sp..).
BOGS, Harald	Die verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen unter besonderer Berücksichtigung des Bundesverfassungsgerichts, Stuttgart 1966 (zit.: Bogs, S..).
BORUTTAU, Ernst Paul - KLEIN, Otto	Grunderwerbssteuergesetz - Kommentar, 9.Aufl., München 1970 (zit.: Boruttau-Klein, §..).
BUBENZER, Fritz	Die Rechtsnatur des Vermerks des FA auf der Lohnsteuerkarte - Zur materiellen Rechtskraft von Steuerbescheiden und Rechtsmittelentscheidungen -, StW 1956, Sp.406-422 (zit.: Bubenzer, StW 1956, Sp..).

BÜHLER, Ottmar - STRICKRODT, Georg	Steuerrecht, Bd.I: Allgemeines Steuerrecht. 1. Halbband: 3.Aufl., Wiesbaden 1959; 2. Halbband: 3.Aufl., Wiesbaden 1960 (zit.: Bühler-Strickrodt, 1. Halbband, S..).
v. CANSTEIN, Raban	Der Erstattungsanspruch im Steuerrecht, Düsseldorf 1966 (zit.: v. Canstein, S..).
CARSTENS, W.	Nochmals: Lohnsteuer und Abgabenordnung, Inf 1964, S.125-126 (zit.: Carstens, Inf 1964, S..).
CONZE, Anton Gregor	Steuerrechtliche und prozessuale Grenzfälle und der Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Leichtigkeit der Besteuerung, DStR 1962/63, S.698-704 (zit.: Conze, DStR 1962/63, S..).
DREXLER, C.	Die Berichtigung von Steuerbescheiden und anderen Verfügungen, NWB F.2, S.1281-1282 (zit.: Drexler, NWB F.2, S..).
DÜRSCHKE	Die ungerechtfertigte Bereicherung im Steuerrecht, FR 1959, S.487-489 (zit.: Dürschke, FR 1959, S..).
EYERMANN, Erich - FRÖHLER, Ludwig	Verwaltungsgerichtsordnung - Kommentar -, 5.Aufl., München 1971 (zit.: Eyermann-Fröhler, RdNr..).
EBERHARD, Rudolf u.a.	Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, 1.Aufl., Bonn 1971 (zit.: Eberhard, St.-Reformk., ESt LSt II, S..).
FELIX, Günther	Steuerrecht und Verwaltungsrecht, Gegenwartsfragen des Steuerrechts - Festschrift für Armin Spitaler -, Köln 1958 (zit.: Felix, Festschrift, S..).

FICHTELMANN, H. — Kann die im Lohnsteuer-Jahresausgleich ergehende Erstattungsverfügung zugunsten des Arbeitnehmers abgeändert oder berichtigt werden? Inf L 1967, S.39-41 (zit.: Fichtelmann, Inf L 1967, S..).

FORSTHOFF, Ernst — Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1.Bd. Allgemeiner Teil, 9.Aufl., München und Berlin 1966 (zit.: Forsthoff, Lehrbuch, S..).

FRIEDRICH — Anmerkungen zu FG Hannover v. 23.7.53 IV 41/53 EFG 1953, S.44 (zit.: Friedrich, EFG 1953, S..).

FRIESECKE, Kuno — Form und Wirksamwerden von Steuerbescheiden, StW 1963, Sp.623-636 (zit.: Friesecke, StW 1963, Sp..).

FRITSCH, Robert — Die Gefahr fiskalischer Einseitigkeiten im steuergerichtlichen Urteilsdenken, StBJ 1957/58, S.387-474 (zit.: Fritsch, StBJ 1957/58, S..).

FUHRMANN — Kann der Antrag auf Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs nur einmal gestellt oder auch wiederholt werden? StWa 1964, S.39-40 (zit.: Fuhrmann, StWa 1964, S..).

GIESE-PLATH, Helmut — Reichsabgabenordnung (Loseblattausgabe), Frankfurt a. Main 1970 (zit.: Giese-Plath, § ..).

GÖRBING — Änderungen beim Lohnsteuer-Jahresausgleich - Einführung des Notopfer-Jahresausgleichs, BB 1956, S.36-39 (zit.: Görbing, BB 1956, S..).

HARTZ, Wilhelm — Steuerrecht und allgemeines Verwaltungsrecht - Gedanken über Möglichkeiten einer Rechtsvereinfachung und Rechtsvereinheitlichung -, Staatsbürger und Staatsgewalt, Jubiläumsschrift, Bd.I, S.239-253, Karlsruhe 1963 (zit.: Hartz, Staatsbürger und Staatsgewalt, Bd.1, S..).

HARTZ, Wilhelm	Anmerkung zu BFH v. 23.9.66 VI 296/65 B 1967, S.229 (zit.: Hartz, B 1967, S..).
HARTZ, Wilhelm - MEESSEN, Josef	ABC Führer - Lohnsteuer (Loseblattausgabe), Neueste Ergänzung Stuttgart Oktober 1971 (zit.: Hartz-Meeßen, Stichwort ..).
HAUEISEN	Erstattungsansprüche im öffentlichen Recht, NJW 1954, S.977-980 (zit.: Haueisen, NJW 1954, S..).
HENSEL, Albert	Steuerrecht, 3.Aufl., Berlin 1933 (zit.: Hensel, S..).
HERRMANN, Carl - HEUER, Gerhard	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer (Loseblattausgabe), 14.Aufl., Köln-Marienburg 1971 (zit.: Herrmann-Heuer, § ..).
HEYDEN, Heinz	Die Rücknahme fehlerhafter Erstattungs- und Vergütungsbescheide, StW 1957, Sp.137-168 (zit.: Heyden, StW 1957, Sp..).
HIPPE, Wolfgang	Die Änderung und Berichtigung von Steuerbescheiden, Düsseldorf 1961 (zit.: Hippe, S..).
HÖGEMANN, W.	"Nachschieben" weiterer Ermäßigungsgründe nach durchgeführtem Lohnsteuer-Jahresausgleich, Inf 1964, S.435 (zit.: Högemann, Inf 1964, S..).
HOFFMANN, F.	Bespr. des BFH v. 23.9.66 VI 296/65 in Loepelmann, 23.9.66 (VI) (zit.: Hoffmann, Loep., BFH-Bespr..).
HÜBNER, Wolfgang	Die Berichtigung von Lohnsteuerjahresausgleichs-Bescheiden, StB 1971, S.117-118 (zit.: Hübner, StB 1971, S..).
	Erwiderung, StB 1971, S.225 (zit.: Hübner, StB 1971, S..).

HÜBSCHMANN, Walter - HEPP, Ernst - SPITALER, Armin	Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen (Loseblattausgabe), 1.-6.Aufl., 69.Ergänzungslieferung, Köln Dezember 1971 (zit.: z.B. Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr..).
JUDEICH	Erstattungsberechtigter und Gegenansprüche, DStZ-A 1960, S.300-305 (zit.: Judeich, DStZ-A 1960, S..).
KAATZ	Anmerkung zu dem BFH v. 12.5.55 IV 69/55 U FR 1956, S.86-87 (zit.: Kaatz, FR 1956, S..).
KLEMPT, Walter - MEYER, Heinz	Rechtsmittelverfahren und Rechtsmittelkosten im Steuerstreitverfahren, 2.Aufl., Stuttgart 1959 (zit.: Klempt-Meyer, S..).
KLENK, Friedrich	Kann das Recht auf Beantragung des Lohnsteuerjahresausgleichs gepfändet werden? FR 1971, S.386 (zit.: Klenk, FR 1971, S.386).
KÖTTER, F.	Die Berichtigung von fehlerhaften Verfügungen, NWB F.2, S.1563-1571 (zit.: Kötter, NWB F.2, S..).
KOLBECK, Erich	Ausgewählte Fragen aus dem Lohnsteuerrecht, StKR 1971, S.407-436 (zit.: Kolbeck, StKR 1971, S..).
KOLBECK, Erich - KLÖCKNER, Klaus	Der Lohnsteuer-Jahresausgleich 1970, NWB F.6, S.1235-1254 (zit.: Kolbeck-Klöckner, NWB F.6, S..).
KRAH, R.	Lohnsteuer und Abgabenordnung (2.Teil), Inf 1963, S.401-404 (zit.: Krah, Inf 1963, S..).
KROHN, Günter	Aus der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, WpM 1968, S.862-873 (zit.: Krohn, WpM 1968, S..).

KRUSE, Heinrich Wilhelm	Steuerrecht, I.Allgemeiner Teil, 2.Aufl., München 1969 (zit.: Kruse, Lehrbuch, S..).
	Besprechung des BFH v. 28.8.59 III 298/58 U in Loepelmann, 28.8.59 (II) (zit.: Kruse, Loep., BFH-Bespr.).
	Über Gewohnheitsrecht, StW 1959, Sp.209-256 (zit.: Kruse, StW 1959, Sp..).
KÜHN, Rolf - KUTTER, Heinz	Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 10.Aufl., Stuttgart 1970 (zit.: Kühn-Kutter, § ..).
LADEMANN, Fritz - LENSKI, Edgar - BROCKHOFF, Hedin	Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Loseblattausgabe), 3.Aufl., 16.Ergänzungslieferung, Stuttgart - München - Hannover Oktober 1971 (zit.: Lademann-Lenski-Brockhoff, § ..).
LARENZ, Karl	Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2.Aufl., Heidelberg 1969 (zit.: Larenz, S..).
LASSAR, Gerhard	Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht, Öffentlich-rechtliche Abhandlungen, Heft 2, Berlin 1921 (zit.: Lassar, S..).
LAUDAN, Diether	Pfändung von Erstattungsansprüchen aus dem Lohnsteuer-Jahresausgleich, NWB F.6, S.1149-1150 (zit.: Laudan, NWB F.6, S..).
LITTMANN, Eberhard	Das Einkommensteuerrecht, 9.Aufl., Stuttgart 1969 (zit.: Littmann, § ..).
LÖWENBERG, Bernward	Die Geltendmachung von Geldforderungen im Verwaltungsrecht, Berlin 1967 (zit.: Löwenberg, S..).
LUCAS, Hans	Die steuerlichen Selbsterrechnungserklärungen, StW 1949, Sp.475-488 (zit.: Lucas, StW 1949, Sp..).

MARTENS, Joachim	Die Änderung des angefochtenen Bescheides nach Rechtshängigkeit, StW 1968, Sp.53-68 (zit.: Martens, StW 1968, Sp..).
	Das Lohnsteuerverfahren, StW 1970, Sp.109-136 (zit.: Martens StW 1970, Sp..).
MATTERN, Gerhard - MESSMER, Kurt	Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Bonn 1964 (zit.: Mattern-Meßmer, RdNr..).
MAUCHER	Ist die Zubilligung erhöhter Freibeträge im Lohnsteuerverfahren für das Veranlagungsverfahren bindend? FR 1954, S.92 (zit.: Maucher, FR 1954, S..).
MAUNZ, Theodor - DÜRIG, Günter - HERZOG, Roman	Grundgesetz-Kommentar (Loseblattausgabe), 12.Ergänzungslieferung, München August 1971 (zit.: Maunz-Dürig-Herzog, RdNr..).
MENGER, Christian-Friedrich	Höchstrichterliche Rechtsprechung zum Verwaltungsrecht, VerwArch Bd.56 (1965), S.81-96 (zit.: Menger, VerwArch, Bd.56 (1965), S..).
MESSMER	Die Eintragung eines steuerfreien Betrages auf der Lohnsteuer-Karte und § 96 AO, StW 1957, Sp.595-608 (zit.: Meßmer, StW 1957, Sp..).
METZ, Matthias - LENSKI, Edgar - LIEROW, Werner	Das deutsche Steuerrecht, Bd.I Abgabenordnung und Verfahrensrecht (Loseblattausgabe), 27.Ergänzungslieferung, Stuttgart Oktober 1967 (zit.: Metz, S..).
NAKE, Klaus	Die verfahrensmäßige Abwicklung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs - Zulässige Rechtsmittel und Berichtigungsmöglichkeiten - BB 1960, S.400-401 (zit.: Nake, BB 1960, S..).
	Besprechung des BFH v. 6.5.60 IV 228/59 S in Loepelmann, 6.5.60 (I) (zit.: Nake, Loep., BFH-Bespr..).

NAKE, Klaus	Die steuerliche Behandlung von Steuererstattungsansprüchen, StWK, Gr.4, S.423-430 (zit.: Nake, StWK, Gr.4, S..).
	Zur Berichtigung und schlichten Änderung von Steuerbescheiden, StBp 1970, S.260-264 und S.273-278 (zit.: Nake, StBp 1970, S..).
NOACK	Nachforderung von Lohnsteuer, DStZ-A 1956, S.172-175 (zit.: Noack, DStZ-A 1956, S..).
OEFTERING, Heinz - GÖRBING, Hans	Das gesamte Lohnsteuerrecht (Loseblattausgabe), 4.Aufl., 7.Ergänzungslieferung, München 1971 (zit.: Oeftering-Görbing, JAV..).
OSSENBÜHL, Fritz	Die Rücknahme fehlerhafter begünstigender Verwaltungsakte, 2.Aufl., Berlin 1965 (zit.: Ossenbühl, S..).
OSWALD	Besprechung des BFH v. 5.12.58 III 133/57 U in Loepelmann, 28.8.59 (II) (zit.: Oswald, Loep., BFH-Bespr..).
PAULICK, Heinz	Bindungsprobleme im Steuerrecht, StBJ 1964/65, S.351-397 (zit.: Paulick, StBJ 1964/65, S..).
PROTZEN, Reinhard	Der formlose Steuerbescheid - Abgrenzungsfragen unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung -, Düsseldorf 1964 (zit.: Protzen, S..).
RAATZ	Zur maschinellen Fertigung von Einkommensteuerbescheiden, B 1965, S.1337-1340 (zit.: Raatz, B 1965, S..).
RADBRUCH, Gustav	Rechtsphilosophie, 4.Aufl., Stuttgart 1950 (zit.: Radbruch, S..).

RANFT-CARSTENS — Lohnsteuer, 3.Aufl., Achim bei Bremen 1971 (zit.: Ranft-Carstens, S..).

SCHMIDT-BLEIBTREU, Bruno — Der allgemeine Gleichheitssatz im Steuerrecht, BB 1968, S.677-682 (zit.: Schmidt-Bleibtreu, BB 1968, S..).

SCHOLZ, Bertold — Über die Zulässigkeit der Sprungklage gegen Bescheide im Lohnsteuerjahresausgleichsverfahren und bei Veranlagung auf Antrag. Zugleich eine Anmerkung zu dem BFH-Beschluß VI B 2/69 v. 10.7.70. FR 1971, S.316-319 (zit.: Scholz, FR 1971, S..).

SKAUPY, Walther — Die ungerechtfertigte Bereicherung im öffentlichen Recht, Berlin 1943 (zit.: Skaupy, S..).

SÖHN, Hartmut — Änderung von Steuerbescheiden und "wiederholende Verfügung", StW 1969, Sp.218-236 (zit.: Söhn, StW 1969, Sp..).

SPÄTH, Wolfgang — Die Ausschlußfrist des § 4 Abs.5 JAV und § 46 Abs.2 EStG im Lichte des Grundgesetzes, Stbg 1969, S.71-74 und S.98-101 (zit.: Späth, Stbg 1969, S..).

Berichtigung von Lohnsteuerjahresausgleichs-Bescheiden, StB 1971, S.225 (zit.: Späth, Stbg 1971, S..).

SPANNER, Hans — Die verfassungskonforme Auslegung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, AöR 1966, S.503-536 (zit.: Spanner, AöR 1966, S..).

Urteilsanmerkung zu BFH v. 11.5.66 II 73/62 in StRK-Anm., GrEStG § 17, R.18 (zit.: Spanner, StRK-Anm., GrEStG § 17, R..).

STAUSBERG, H. — Berichtigung fehlerhafter Verfügungen, NWB F.2, S.739-742 (zit.: Stausberg, NWB F.2, S..).

v. STRANDMANN, Pogge	Die Pfändung des Erstattungsanspruchs aus dem Lohnsteuerjahresausgleich, FR 1965, S.75-76 (zit.: Strandmann, FR 1965, S..).
TEICHNER, Karl	Zur Rückforderung von Steuern, die an den falschen Adressaten erstattet worden sind, Stbg 1965, S.57-61 (zit.: Teichner, Stbg 1965, S..).
THEIS, B.	Sind die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte für das Veranlagungsverfahren bindend? B 1954, S.525-526 (zit.: Theis, B 1954, S..).
TIPKE, Klaus	Die Berichtigung von Bescheiden nach § 94 AO, NWB F.2, S.637-640 (zit.: Tipke, NWB F.2, S..).
	Über Bestandskraft - Ein Beitrag zur Abgrenzung der §§ 94 und 96 AO -, StW 1960, Sp.809-830 (zit.: Tipke, StW 1960, Sp..).
	Anmerkung zu BFH v. 6.5.60 VI 228/59 S in FR 1960, S.595-596 (zit.: Tipke, FR 1960, S..).
TIPKE, Klaus - KRUSE, Heinrich Wilhelm	Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (Loseblattausgabe), 2.-4.Aufl., 15.Ergänzungslieferung, Köln Juli 1971 (zit.: Tipke-Kruse, RdNr..).
	Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zum allgemeinen Abgabenrecht (zu §§ 92 ff., 222 ff. AO), FR 1963, S.89-95 (zit.: Tipke-Kruse, FR 1963, S..).
VANGEROW, Friedrich	Zur verfahrensmäßigen Bedeutung der Eintragungen steuerfreier Beträge auf der Lohnsteuerkarte, StW 1955, Sp.505-512 (zit.: Vangerow, StW 1955, Sp..).

VANGEROW, Friedrich — Zum Verfahrensrecht - Zum Urteil des BFH vom 28.3.1956 IV 624/54 StW 1956, Nr.170 -, StW 1956, S.533-536 (zit.: Vangerow, StW 1956, S..).

VOGEL, Klaus — Die Berichtigungsveranlagung - Systematischer Kommentar zu § 222 AO unter besonderer Berücksichtigung des Betriebsprüfungsverfahrens -, Köln 1959 (zit.: Vogel, Einzelschrift, S..).

Empfiehlt sich eine Anpassung der Vorschriften über Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden an das allgemeine Verwaltungsrecht, und welche sonstigen Reformen sind auf diesem Gebiet in Betracht zu ziehen? Verhandlungen des 46. deutschen Juristentages, Bd.1 (Gutachten), Teil 5, München und Berlin 1966 (zit.: Vogel, DJT, S..).

v. WALLIS, Hugo — Zur Abänderung steuerlicher Verfügungen nach §§94, 96 AO, DStZ-A 1959, S.167-169 (zit.: v. Wallis, DStZ-A 1959, S..).

WEBER, Eckart — Der Erstattungsanspruch - Die ungerechtfertigte Bereicherung im öffentlichen Recht -, Berlin 1970 (zit.: Weber, S..).

WENDT, Peter — Änderung von Erstattungs- und Vergütungsbescheiden auf dem Gebiete der Zölle und Verbrauchssteuern, BB 1956, S.655-656 (zit.: Wendt, BB 1956, S..).

WISMETH, Siegfried — Fragen der Zulässigkeit bei Rechtsbehelfen im Lohnsteuerjahresausgleich, DStR 1971, S.454-455 (zit.: Wismeth, DStR 1971, S..).

WOERNER, Lothar

Das Verhältnis des § 94 Abs.1 Ziff.2 AO zu den §§ 222-224 AO - Ein Beitrag zur Systematik der steuerlichen Berichtigungsvorschriften -, DStR 1964, S.346-348
(zit.: Woerner, DStR 1964, S..).

Die Begriffe Zurücknahme, Änderung, Einschränkung und Berichtigung von Verwaltungsakten im Steuerverfahrensrecht, DStR 1965, S.408-412
(zit.: Woerner, DStR 1965, S..).

Die "Änderung, Ersetzung und Berichtigung" von Steuerbescheiden - Ein Beitrag zur Klärung der Begriffe und zu § 68 der Finanzgerichtsordnung -, BB 1969, S.1391-1395
(zit.: Woerner, BB 1969, S..).

Die Zurücknahme und Änderung von Steuerverwaltungsakten, 3.Aufl., Stuttgart 1971
(zit.: Woerner, Einzelschrift, S..).

WOLFF, Hans J.

Verwaltungsrecht.
Teil I: 8.Aufl., München 1971
Teil II: 3.Aufl., München 1970
Teil III: 2.Aufl., München 1967
(zit.: Wolff, § ..).

A B K Ü R Z U N G S V E R Z E I C H N I S

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a.F.	alte(r) Fassung
Alt.	Alternative
a.M.	anderer Meinung
AMBlFin	Amtliches Mitteilungsblatt der Verwaltung für Finanzen des vereinigten Wirtschaftsgebietes
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung in der derzeit geltenden Form
AO 1919	Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919, RGBl, S.1993
AO 1931	Reichsabgabenordnung vom 22.5.1931, RGBl I, S.161
AO(1939)	Reichsabgabenordnung nach der Änderung vom 4.7.1939, RGBl I, S.1181
AO(1966)	Reichsabgabenordnung nach der Änderung vom 15.9.1965, BGBl I, S.1356
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
B	Der Betrieb
BayVerfGH	Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BayVGH	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen

BefSt	Beförderungssteuer
BeitrO	Beitreibungsordnung vom 23.6.1923, RMBl, S.595
Beschl.	Beschluß
Bespr.	Besprechung
BFH	Bundesfinanzhof
BGBl	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidung des BGH in Zivilsachen
BR	Bundesrat
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drucks.	Bundestag-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungssammlung des Bundesverwaltungsgerichts
b.w.	bitte wenden
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DJT	Verhandlungen des 46. deutschen Juristentages, Bd.1, Teil 5
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DStBl	Deutsches Steuerblatt
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau; ab 1962/63 Deutsches Steuerrecht

DStZ-A	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
DStZ-B	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe B, Eildienst (Steuer-Schnellpost)
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
EAO 1969	Entwurf einer Abgabenordnung des Arbeitskreises für die Reform der RAO und ihrer Nebengesetze, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 13, 1. Auflage, Bonn 1970
EAO 1974	Regierungsentwurf einer Abgabenordnung, Bundesrat-Drucksache 23/71
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	Einkommensteuergesetz vom 1.12.1971, RGBl I, S.1882
EStG 1974	Referentenentwurf eines EStG für 1974
F.	Fach
f.	folgende Seite (Paragraph)
ff.	folgende Seiten (Paragraphen)
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung vom 6.10.1965, BGBl I, S.1477
FR	Finanzrundschau
Ges.	Gesetz
GesSt	Gesellschaftssteuer
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.5.1949, BGBl, S.1
gl.A.	gleicher Ansicht
Gr.	Gruppe
GrEStG	Grunderwerbssteuergesetz vom 29.4.1940, RGBl I, S.585

Hess.	Hessisches (FG)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
h.M.	herrschende Meinung
HRR	Höchstrichterliche Rechtsprechung
i.e.S.	im engeren Sinne
i.d.F.	in der Folge
i.d.R.	in der Regel
Inf	Die Information über Steuer und Wirtschaft für Industrie, Handel, Handwerk und Gewerbe
Inf L	Die Information über Steuer und Wirtschaft für Land- und Forstwirtschaft
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
JAV	Jahresausgleichsverordnung in der Fassung vom 16.3.1971, BGBl I, S.195
KapErtrSt	Kapitalertragssteuer
KapVerkSt	Kapitalverkehrssteuer
Loep.	Loepelmann (BFH-Besprechungen)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung vom 29.4.1971, BGBl I, S.397
LStJA	Lohnsteuer-Jahresausgleich
Mio.	Millionen
m.w.Nw.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue(r) Fassung (Folge)
Nieders.	Niedersächsisches (FG)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer

NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	Oberfinanzdirektion
OVG	Oberverwaltungsgericht
R.	Rechtsspruch
RAO	Reichsabgabenordnung
RdF	Reichsminister der Finanzen
RdNr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl	Reichsgesetzblatt
RMBl	Reichsministerialblatt
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
Slg.	Amtliche Sammlung der RFH(BFH)-Rechtsprechung
S.	Seite, Satz
Sp.	Spalte
st.	ständige
StAnpG	Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934, RgBl I, S.925
StB	Der Steuerberater
Stbg	Die Steuerberatung
StBJ	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StKR	Steuer-Kongreß-Report
Stpfl.	Steuerpflichtige(r)
str.	streitig
St.-Reformk.	Steuerreformkommission
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform

StuZBl	Steuer und Zollblatt
StW	Steuer und Wirtschaft
StWa	Steuerwarte
StWK	Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost
U.	Urteil
u.a.	und andere
UStG	Umsatzsteuergesetz vom 1.9.1951, BGBl I, S.796
v.	vom (von)
VA	Verwaltungsakt
VerfGH	Verfassungsgerichtshof
VerwArch	Verwaltungsarchiv
VerwRspr	Verwaltungsrechtsprechung in Deutschland
VGH	Verwaltungsgerichtshof
VGHE	Entscheidungssammlung der bayerischen Verwaltungsgerichte und des bayerischen Verwaltungsgerichtshofs
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vorbem.	Vorbemerkung
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung vom 21.1.1960, BGBl I, S.17
VwVfG	Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes (Gesetzentwurf der Bundesregierung), Drucksache VI/1173 des BT
VwVG	Verwaltungs-Vollstreckungsgesetz vom 27.4.1953, BGBl I, S.157
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz vom 3.7.1952, BGBl I, S.379
w.Nw.	weitere Nachweise
WpM	Wertpapier-Mitteilungen

z.B.	zum Beispiel
ZBR	Zeitschrift für Beamtenrecht
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
z.T.	zum Teil

E I N L E I T U N G

Seit nunmehr fast zwanzig Jahren wird die Korrektur der LStJA-Verfügung diskutiert, ohne daß man bisher zu einem gesicherten Ergebnis gekommen ist.

Während der BFH sich in ständiger Rechtsprechung für eine Behandlung als begünstigende Verfügung ausgesprochen hat, fassen mehrere Finanzgerichte und ein Großteil des Schrifttums die Verfügung als Steuerbescheid auf und kommen daher zu anderen Korrekturvoraussetzungen.
Eine umfassende Untersuchung des Problems fehlt bisher.

Diese Arbeit will versuchen, die grundsätzlichen Probleme, die bei der Korrektur einer rechtswichtigen LStJA-Verfügung nach der AO entstehen, zu lösen.

Am Anfang der Untersuchung hat eine Begriffsabgrenzung der verwendeten Termini zu stehen.
Eng damit zusammen hängt die Klärung der Frage, wie eine Korrektur vorgenommen werden kann und was diese rechtlich bewirkt.
Da die Korrektur von Verfügungen auf Grund Gesetzes erfolgt, sind die einschlägigen Vorschriften gegeneinander abzugrenzen.
Aufbauend auf diese Arbeitsgrundlage ist nun, da die gesetzliche Regelung an den Rechtscharakter des Verfahrens anknüpft, auf Grund dessen die Verfügung ergeht, der Rechtscharakter des LStJA zu untersuchen.

Der Klärung dieser Fragen kann die gesetzliche Einordnung nachfolgen. Der Verfasser wird nicht nur die derzeit geltende AO vom 22.5.1931, sondern auch den wohl bald geltendes Recht werdenden Regierungsentwurf einer AO[1)] (EAO 1974) berücksichtigen.

---

1) Drucksache VI/1982 des BT.

Folge der Zurücknahme einer LStJA-Verfügung ist im Regelfall die Rückforderung der ausgezahlten Beträge. Die Untersuchung der rechtlichen Einordnung dieses Anspruchs, sein Entstehen, die Art des Geltendmachens und seine Verjährung werden den Schluß dieser Arbeit bilden.

Damit ergibt sich als Aufbau der Untersuchung:

E R S T E R T E I L
Begriff und rechtliche Folgen der Zurücknahme

Z W E I T E R T E I L
Die Zurücknahmeregelung der AO

D R I T T E R T E I L
Der Rechtscharakter des LStJA-Verfahrens

V I E R T E R T E I L
Subsumtion der LStJA-Verfügung unter die AO

F Ü N F T E R T E I L
Subsumtion der LStJA-Verfügung unter den EAO 1974

S E C H S T E R T E I L
Die Rückforderung von im LStJA erstatteter Lohnsteuer

S I E B E N T E R T E I L
Der Erstattungs- und der Rückforderungsanspruch nach dem EAO 1974

E R S T E R T E I L

Begriff und rechtliche Folgen der Zurücknahme

I. KAPITEL

Begriffsabgrenzung

Die Bestandskraft einer bekannt gemachten Verfügung (§ 91 AO) wird von der AO in den Grenzen der §§ 92 Abs.2, 93, 94, 95, 96, 201 Abs.3 Ziff.6, 212 b Abs.3, 218 Abs.4, 222, 223, 224, 225 AO gewährleistet.
Das Gesetz verwendet für die Korrektur von Verfügungen die Begriffe Zurücknahme[1], Änderung[2], Ersetzung[3], Berichtigung[4] und Einschränkung[5].
Über eine Abgrenzung dieser Termini zueinander hat man sich bisher, d.h. seit dem Inkrafttreten der AO im Jahre 1919, nicht einigen können[6].
Abweichend davon kennt das allgemeine Verwaltungsrecht[7] den Begriff der "Zurücknahme" für die Korrektur eines rechtswidrigen VA, während ein rechtmäßiger VA "widerrufen" wird.
Diesen Bezeichnungen folgt auch der EAO 1974. So bestimmt § 134 EAO 1974, daß ein rechtswidriger VA "zurückgenommen" wird (Abs.1), während ein rechtmäßiger VA "widerrufen" wird (Abs.2).
Die völlige Beseitigung der Verfügung wird dabei "Aufhebung", die teilweise Korrektur "Änderung" genannt.
Allein für die Korrektur von mechanischen Fehlern wird der Begriff "Berichtigung" beibehalten (§ 133 EAO 1974)

---

1) AO §§ 92 Abs.1, 93 Abs.1, 94 Abs.1, 95, 96.

2) AO §§ 92 Abs.1, 93 Abs.1, 94 Abs.1, 95, 222 (vgl. auch StAnpG § 4 Abs.2; FGO § 42 Abs.1 bzw. AO § 232 Abs.1).

3) AO §§ 92 Abs.1, 212 b Abs.3, 218 Abs.4.

4) AO §§ 94 Abs.2, 201 Abs.3 Ziff.6, 222, 224, 225.

5) § 96 AO.

6) Vgl. Woerner DStR, 1965, S.408 ff.; BB 1969, S.1391 ff. m.w.Nw.

7) Vgl. §§ 37, 38 des Entwurfs eines Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) Drucksache VI/1173 des BT.

Mit dieser Neuregelung des Sprachgebrauchs kommt den Abgrenzungsbemühungen zwischen den Begriffen der AO nur noch historische Bedeutung zu. Der Verfasser wird daher den termini der Neuregelung folgen, um eine inzwischen unfruchtbar gewordene Begriffsabgrenzung zu vermeiden.

Die Arbeit beschäftigt sich daher mit der Aufhebung und Änderung einer rechtswidrigen LStJA-Verfügung.

Im Folgenden wird in Anlehnung an den Begriff der "Rechtskraft" von "formeller Bestandskraft" einer Verfügung dann gesprochen, wenn die Unanfechtbarkeit des VA mit der Möglichkeit der Korrektur durch die Verwaltung gekennzeichnet werden soll, von "materieller Bestandskraft" dann, wenn die begrenzte Möglichkeit der Erlaßbehörde, den VA zu korrigieren, gemeint ist. Die Folge des rechtswirksamen VA, die für alle Beteiligten verbindliche Feststellung einer Rechtslage, wird als "Bindungswirkung" bezeichnet.

II. KAPITEL
Rechtliche Folgen einer Korrektur

A Tatsächliche Möglichkeiten

Die Behörden haben mehrere tatsächliche (formale) Möglichkeiten, eine Verfügung zu korrigieren. Nimmt man als Prototyp einer Verfügung den schriftlichen Steuerbescheid (§ 210 Abs.1 AO, § 211 AO), so kann sie in folgender Weise vorgehen:

1. Die Behörde ändert die Eintragungen a u f dem ersten Bescheid ab.
2. Die Behörde e r g ä n z t den ersten Bescheid durch einen Zweitbescheid[1].

---

1) Nicht als termini technici des allgemeinen Verwaltungsrechts zu verstehen.

3. Die Behörde erläßt einen Zweitbescheid, der den schon vom ersten Bescheid umfaßten Sachverhalt noch einmal insgesamt regelt (= E r s e t - z u n g s b e s c h e i d).

Bei der ersten Art der Korrektur wird der Erstbescheid in seinem Bestand nicht berührt. Nur sein Regelungsinhalt wird abgeändert[1].
Diese Art der Abänderung wird selten sein, da sie voraussetzt, daß die an den Steuerpflichtigen (Stpfl.) abgegangene Ausfertigung des Bescheids zur Durchführung der Änderung zurückgefordert wird, was den Erfordernissen einer rationellen Verwaltung widerspricht.

Wird dagegen der Erstbescheid e r g ä n z t , so kann es sich um eine Erhöhung wie auch um eine Herabsetzung der Steuerfestsetzung handeln.

Bei einer Erhöhung wird der Bestand des Erstbescheids durch den Zweitbescheid nicht berührt. Es existieren zwei Bescheide, die sich in ihrem Regelungsinhalt ergänzen.

Eine Herabsetzung einer Steuerfestsetzung geschieht durch einen (ergänzenden) reinen Aufhebungsbescheid. Der Erstbescheid bleibt formal bestehen, sein Regelungsinhalt wird durch die Aufhebung verändert.
Auch in diesem Fall bestehen zwei Bescheide, deren Bestandskraft unabhängig voneinander gesetzlich gewährleistet ist.

Bei dieser Art der Korrektur stößt man auf große praktische Schwierigkeiten, da neben der Aufhebung eines Teilbetrags der Steuerfestsetzung normalerweise auch die Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen (§ 211 Abs.2 Ziff.1 AO) geändert werden müssen, was mit einem reinen Aufhebungsbescheid schwierig durchzuführen ist.

Daher stellt die dritte Abänderungsform, der Ersetzungsbescheid, den Normalfall dar.

---

1) Vgl. Söhn, StW 1969, Sp.218 ff. (220).

B Darstellung des Meinungsstreits

Die rechtlichen Folgen eines Ersetzungsbescheids sind streitig.
Überwiegend[1] wird angenommen, daß bei einer Korrektur auf Grund des § 94 AO der ursprüngliche Bescheid selbst geändert wird, während bei einer Zurücknahme des Bescheids auf Grund des § 222 AO der ursprüngliche Bescheid nicht berührt werden soll. Im Falle des § 222 AO ersetzt der Zweitbescheid dadurch, daß er die gleiche Materie regelt, den alten Bescheid nur inhaltlich[2].

Zum Teil werden auch aus den verschiedenen Begriffen der AO rechtliche Folgerungen gezogen.
So soll zwar bei einer "Änderung und Berichtigung" der Erstbescheid durch einen nach Form und Inhalt neuen Bescheid ersetzt werden, doch soll der Erstbescheid der Form nach bestehen bleiben[3], während bei einer "Ersetzung" der Erstbescheid auch formell beseitigt werden soll[4].

---

1) Becker, Anm.7 zu § 212 AO; Hippe, S.31; Kühn-Kutter, § 222 AO, Anm.1; Spitaler-Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.26 zu § 222 AO; Tipke, NWB F.2, S.637; Vogel, Einzelschrift, S.9.

2) A.A. (für eine Identität der Rechtsfolgen): Mattern-Meßmer, RdNr.1644 zu § 222 AO; Becker-Riewald-Koch, § 222 AO, Anm.1 a Abs.3; Söhn, StW 1969, Sp.218 ff. (222); Tipke-Kruse, RdNr.3 zu § 222 AO; Vogel, DJT, S.14.

3) So Woerner, Einzelschrift, S.1.

4) FG Saar v. 19.11.64 I 54/64 EFG 1965, S.197; FG Rheinland-Pfalz v. 8.11.67 III 241/65 BB 1968, S.194.
Kruse, StRK - Anm., AO § 222, R.144; ders., Lehrbuch, S.195; ders., FR 1961, S.191 f.; a.A. (für eine Auswechselbarkeit der Begriffe) BFH v. 1.3.66 I 259/64 BStBl 1966 III, S.331 f.; FG Berlin v. 15.9.67 III 128/64 EFG 1968, S.23 f.; Becker-

(b.w.)

Aus diesem Unterschied zwischen formalem Weiterbestehen des Erstbescheids und dessen völliger Beseitigung wird als praktische Folge abgeleitet, daß im ersten Fall bei Beseitigung des Zweitbescheids der Erstbescheid wieder auflebt, während im zweiten Fall ein Nullum entsteht.

Tipke-Kruse und mit ihnen Woerner[1)] sehen den Unterschied zwischen Änderung und Ersetzung in dem Umfang der inhaltlichen Änderung, ohne jedoch aus dem Sprachgebrauch des Gesetzes Rechtsfolgen zu ziehen. "Berichtigung" sei dagegen ein Oberbegriff. Woerner[2)] war der Ansicht, daß jede Zurücknahme eines Bescheids, auf welcher Vorschrift sie auch immer beruht, die vor Eintritt der formellen Bestandskraft vorgenommen wird, im ursprünglichen Bescheid erfolgt, während jede Zurücknahme nach Eintritt der formellen Bestandskraft in einem neuen Verfahren vorgenommen wird und zu einem neuen Bescheid führt.

Riewald-Koch, § 4 StAnpG, Anm.1; Hübschmann-v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.2 zu § 232 AO; Martens, StW 1968, Sp.53/59 ff.; Söhn, StW 1969, Sp.218 ff. (219); v. Wallis-List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.4 zu § 42 FGO; Woerner, BB 1969, S.1391 ff.

1) Tipke-Kruse, RdNr.6 zu § 93 AO; Woerner, Einzelschrift, S.2.

2) Woerner, DStR 1964, S.346 f.

C S t e l l u n g n a h m e

Ausgangspunkt ist die Annahme, daß der Ersetzungsbescheid hinsichtlich seines Regelungsinhaltes voll und ganz an die Stelle des Erstbescheids tritt[1].

Dieser verliert dadurch jegliche materielle Wirkung[2]. Der Zweitbescheid enthält den Betrag, den der Stpfl. zu zahlen hat, er führt die Besteuerungsgrundlagen an, er allein enthält die Leistungsverpflichtung des Stpfl.
Ein nur der Form nach bestehender, jeder materiellen Wirkung entkleideter Verwaltungsakt ist jedoch schon der Definition nach nicht möglich.
Ein VA ist die mit obrigkeitlicher Autorität vorgenommene verbindliche Regelung eines Einzelfalls mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen, soweit sie nicht in Form des Gesetzes oder der gerichtlichen Entscheidung ergeht[3].
Ein Bescheid, der seiner materiellen Wirksamkeit völlig entkleidet ist, hat aber weder eine Regelung zum Inhalt, noch kann er Außenwirkung haben. Die Rechtswirkungen des beseitigten Bescheids, auf die Woerner[4] hinweist, setzen keinen formell bestehenden VA, sondern nur die historische Existenz des beseitigten VA voraus[5].

---

1) BFH v. 29.1.70 IV 162/65 BStBl 1970 II, S.623; Söhn, StW 1969, Sp.218 ff. (221/222) in Fußnote 16 m.w.Nw.

2) Streitig; vgl. Nachweise bei Söhn, StW 1969, Sp.222, Fußnote 18; a.A.: Erstbescheid wird nur insoweit materiell kraftlos, wie der Ersetzungsbescheid entgegensteht.

3) Vgl. § 27 VwVfG, Drucksache VI/1173 des BT.

4) Woerner, BB 1969, S.1391.

5) Oder, was Söhn StW 1969, Sp.229 nachweist, sein Erscheinen als "wiederholende Verfügung" im Ersetzungsbescheid.

Ein nur formell existierender Bescheid ist daher nicht denkbar. Der Ersetzungsbescheid beseitigt den Erstbescheid formell und materiell[1].

Für die Rechtsfolge bei Aufhebung des Zweitbescheides ist daher nicht entscheidend, ob ein formell existierender Bescheid vorhanden ist, der durch die Aufhebung seinen Regelungsinhalt wiedergewinnt, sondern welchen Inhalt der Zweitbescheid hat und inwieweit er beseitigt werden kann.

Wird der Zweitbescheid auf Grund eines Rechtsbehelfs- oder Rechtsmittelverfahrens kassiert, so gilt folgendes:
War der Erstbescheid unanfechtbar, so läßt § 232 Abs.1 AO, § 42 Abs.1 FGO kein Nullum entstehen.
War der Erstbescheid anfechtbar, so ist § 232 Abs.1 AO, § 42 Abs.1 FGO nicht anwendbar. Ein Rückgriff auf den Inhalt des Zweitbescheides ist notwendig.
Dieser enthält uno actu 1. eine Neuregelung des Sachverhaltes und 2. eine Aufhebung des Erstbescheids[2].

Läßt sich die Neuregelung unabhängig von der Aufhebung gem. § 100 Abs.1 S.1 FGO kassieren, so würde, da die Aufhebung bestehen bliebe, ein Nullum entstehen. Ist der Bescheid dagegen nur einheitlich anfechtbar, so kassiert das Gericht auch die Aufhebung des Erstbescheides, der damit wieder volle Rechtswirksamkeit erlangt[3].

---

1) BFH v. 29.1.70 IV 162/65 BStBl 1970 II, S.623; Martens, StW 1968, Sp.53 ff.; Söhn, StW 1969, Sp.223.

2) Söhn, StW 1969, Sp.227; a.A.: Vogel, DJT, S.14, der zu einer solchen umständlich gespreizten rechtlichen Konstruktion keinen Anlaß sieht.

3) Martens, StW 1968, Sp.53 ff. (59); Mattern-Meßmer, RdNr.1644 zu § 222 AO.

Eine teilweise Anfechtung (und Änderung) eines VA ist möglich, wenn die Erlaßbehörde - bei Kenntnis der Fehlerhaftigkeit des übrigen Teils - den rechtmäßigen Teil allein hätte erlassen können[1].

Die Aufhebung eines Steuerbescheids - also der Erlaß des zweiten Teilaktes allein - ist nur dann rechtmäßig, wenn keine Leistungsverpflichtung des Stpfl. besteht. In einem solchen Fall kann die Behörde gem. §§ 92 ff. AO, §§ 222 ff. AO oder im Einspruchsverfahren (§ 229 Ziff.1 AO) eine Aufhebung ohne eine Neuregelung verfügen. Bei einer fehlenden Leistungsverpflichtung ist die Teilbarkeit und damit auch die Möglichkeit der Kassation nur der Neuregelung gem. § 100 Abs.1 S.1 FGO zu bejahen[2].

In den anderen Fällen lebt, da das Gericht beide Teilakte kassiert, die ursprüngliche Verfügung wieder auf.

Das gleiche gilt, wenn die Finanzverwaltung von Amts wegen die Zurücknahme eines Zweitbescheides verfügt. Hebt sie allein den ersten Teilakt auf, da keine Leistungsverpflichtung besteht, so entsteht, da die Aufhebung des Erstbescheides nicht angetastet wird, ein Nullum. Wird dagegen die Verfügung insgesamt aufgehoben, so ist der Erstbescheid wieder rechtswirksam.
Da nichts darauf hindeutet, daß die verschiedenen Korrekturvorschriften ein bestimmtes Zurücknahmeverfahren vorschreiben, kann die Rechtsfolge der Änderung oder Aufhebung einer Verfügung nicht von der Norm abhängig sein, auf die die Finanzverwaltung die Korrektur stützt.

---

1) Eyermann-Fröhler, RdNr.35 zu § 113 VwGO.
2) Vgl. Söhn, StW 1969, Sp.232.

Auch eine Differenzierung des tatsächlichen Zurücknahmeverfahrens nach dem Zeitpunkt der Korrektur (vor oder nach Unanfechtbarkeit) läßt sich aus dem Wesen der Bestandskraft nicht herleiten[1].
Formelle Bestandskraft schützt die Verfügung nur vor einer Anfechtung, nicht jedoch vor einer Korrektur durch die Behörde[2].

Auch eine Erstattungsverfügung läßt sich nach den oben beschriebenen Möglichkeiten zurücknehmen.

Im Gegensatz zum Steuerbescheid wird jedoch die Zurücknahme durch ergänzenden Bescheid die häufigste Art der Korrektur sein. Da keine Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen (§ 211 Abs.2 Ziff.1 AO) abzuändern sind, sondern nur der Betrag der Erstattung vergrößert oder verkleinert wird (und begründet werden wird), tauchen keine praktischen Schwierigkeiten auf.
Für einen Ersetzungsbescheid, d.h. für eine völlige Neuregelung besteht kein Bedarf.
Grundsätzlich existieren bei einer Änderung einer Erstattungsverfügung daher zwei Bescheide.
Einen Sonderfall stellt jedoch die Aufhebung der Erstattungsverfügung dar.
Bei dieser handelt es sich immer um einen Ersetzungsbescheid, da sich die rechtlichen Beziehungen zwischen Behörde und Erstattungsberechtigem nach formeller und materieller Beseitigung der Erstattungsverfügung nur nach dem Zweitbescheid richten.
In diesem Fall kann eine reine Aufhebungsverfügung ein Ersetzungsbescheid sein.

---

1) Vogel, DJT, S.15 Fußnote 20.
2) Wolff, Bd.I § 52 Abs.I b, c, S.383 f.

III. KAPITEL
Zusammenfassung

Die Behörden haben verschiedene tatsächliche (formale) Möglichkeiten, eine Verfügung zu korrigieren.
Die Art der Korrektur wird ihnen in den verschiedenen gesetzlichen Ermächtigungen nicht vorgeschrieben.
Die Begriffe der Steuergesetze: "Änderung, Berichtigung, Ersetzung" haben den gleichen Inhalt und bezeichnen die materielle Richtigstellung einer Verfügung.
Welche formale Art der Korrektur die Behörde wählt, richtet sich nach den praktischen Erfordernissen.
Beim Steuerbescheid wird der Normalfall der Ersetzungsbescheid, bei der Erstattungsverfügung der ergänzende Bescheid sein.
Während der ergänzende Bescheid den Erstbescheid formal unangetastet läßt, wird dieser durch Ersetzungsbescheid formell und materiell beseitigt.
Eine Aufhebung des ergänzenden Bescheides führt zu einer inhaltlichen Veränderung des Erstbescheids.
Eine Aufhebung des Ersetzungsbescheids im Einspruchs- oder Anfechtungsverfahren ist nur in den Grenzen der §§ 232 Abs.1 AO, 42 Abs.1 FGO möglich.
Ein Nullum kann daher nur entstehen, wenn der Ersetzungsbescheid einen anfechtbaren VA zurücknimmt und der Zweitbescheid im Einspruchs- bzw. Anfechtungsverfahren nur zum Teil - d.h. nur die Neuregelung - kassiert wird, bzw. die Finanzverwaltung von Amts wegen den Teilakt der Neuregelung aufhebt.
Die im folgenden verwandten Begriffe der Änderung und Aufhebung als Teil- und Vollkorrektur einer Verfügung, bzw. der Zurücknahme als Oberbegriff für die Korrektur eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes kennzeichnen keinen bestimmten Verfahrensvorgang.

Z W E I T E R T E I L
Die Zurücknahmeregelung der AO

I. KAPITEL
Übersicht

A T r a g e n d e G r u n d s ä t z e

1. AUSGANGSPUNKT

Auch wenn das Steuerrecht im Gegensatz zum allgemeinen Verwaltungsrecht über eine Kodifikation der Rücknahmeregeln verfügt, erscheint es mir zum besseren Verständnis und als Auslegungshilfe angebracht, die verschiedenen Interessen und Grundsätze herauszustellen, die den zu regelnden Sachverhalt bestimmen.

Auf Grund der Verschiedenartigkeit der Interessenkollisionen ist zwischen begünstigenden und belastenden Verfügungen zu unterscheiden.
Während sich bei den ersteren das Interesse des Staates an Gesetzmäßigkeit und das Interesse des Stpfl. an Beibehaltung einer günstigen Rechtsposition gegenüber stehen, ist bei den letzteren das staatliche Interesse am Rechtsfrieden und das Interesse des Stpfl. an der Beseitigung der Belastung abzuwägen.

Dabei kann nicht entscheidend sein, ob die zurückgenommene Verfügung selbst belastend ist, sondern wie sich die Zurücknahme auswirkt. Diese Überlegung entspricht einer Entscheidung des BVerwG[1)], in der das rechnerische Saldo berücksichtigt wird, d.h., ob sich

---

1) BVerwG v. 6.7.66 V C 80/64 BVerwGE Bd.24, S.264 (270 f.).

auf Grund des neuen Bescheides ein Saldo zugunsten des Betroffenen ergibt.
Ist das der Fall, können die Grundsätze über die Aufhebung begünstigender Verfügungen nicht angewendet werden, auch wenn die erste Verfügung isoliert betrachtet begünstigend ist.
Aus dieser Entscheidung läßt sich folgender Satz ableiten:

> "Belastend ist ein VA, dessen Aufhebung (Ersetzung) die Lage seines Empfängers verbessert; begünstigend ist ein VA, dessen Aufhebung (Ersetzung) seine Lage verschlechtert."

Wird daher der Prototyp eines belastenden VA, der Steuerbescheid, durch eine Mehranforderung zurückgenommen, so stellt er sich von der Interessenkollision her als begünstigender VA dar.

2. ZURÜCKNAHME BEGÜNSTIGENDER VERFÜGUNGEN

Die Rechtsstaatlichkeit der BRD erfordert, daß das Interesse des Staates auf die Rechtmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit seines Handelns gerichtet sein muß[1]:

Diesem Prinzip steht das Interesse des Stpfl. gegenüber. Dieses ist schutzwürdig, wenn der Stpfl. auf die Rechtmäßigkeit und damit auf den Bestand der Verfügung vertrauen durfte.
Dieses Vertrauen wird durch den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit geschützt.
Denn Rechtssicherheit ist einmal die Unverbrüchlichkeit und Stetigkeit des Rechts[2], zum anderen bedeutet es aber auch Vorhersehbarkeit, Meßbarkeit und Vorausberechenbarkeit des Rechts[3], d.h. auch der behördlichen Entscheidung[4].

---

1) Forsthoff, Lehrbuch, S.252 ff.
2) Radbruch, S.97.
3) Maunz-Dürig-Herzog, RdNr.86 zu Art.20 GG.
4) BVerfG v. 1.7.53 1 BvL 23/51 BVerfGE Bd.2, S.381.

Während man sich im allgemeinen Verwaltungsrecht bis zum Ende der 50er Jahre für einen Vorrang der Gesetzmäßigkeit entschied und daher rechtswidrige Verfügungen ohne Beachtung des Vertrauensschutzes aufhob, geht man inzwischen von einer Gleichwertigkeit der beiden Verfassungsgrundsätze aus[1].

> "Denn sowohl der Grundsatz der Rechtssicherheit wie das Prinzip der Gerechtigkeit im Einzelfall haben Verfassungsrang; die Rechtssicherheit ist ebenso wie die Gerechtigkeit wesentlicher Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips, eines der Leitideen des Grundgesetzes"

entschied das BVerfG im Jahre 1957[2].

Während daher die Wertentscheidung im allgemeinen Verwaltungsrecht im konkreten Einzelfall vorzunehmen ist, hat eine Kodifikation diese Entscheidung im abstrakten Einzelfall zu treffen.

3. ZURÜCKNAHME BELASTENDER VERFÜGUNGEN

Auch bei den belastenden Verfügungen ist eine Abwägung vorzunehmen zwischen dem Interesse des Staates am Rechtsfrieden, dem gleichfalls im staatlichen Interesse liegenden Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und dem Interesse des Empfängers an der Aufhebung der Belastung.
Eine generelle Entscheidung zugunsten einer dieser Grundsätze kann auch hier nicht getroffen werden. Daher steht es auf dem Gebiet des allgemeinen Verwaltungsrechts im Ermessen der Verwaltung, einen rechtswidrigen belastenden VA zurückzunehmen, wobei eine besondere Berücksichtigung des Rechtsfriedens nicht als ermessensfehlerhaft angesehen wird[3].

---

1) Ossenbühl, S.10 ff. m.w.Nw.

2) BVerfG v. 12.12.57 1 BvR 678/57 BVerfGE Bd.7, S.196; vgl. auch BVerfG v. 24.7.57 1 BvL 23/52 BVerfGE Bd.7, S.89 (92).

3) OVG Koblenz v. 19.2.64 LA 62/63 DVBl 1964, S.773 mit zustimmenden Anm. v. Menger, VerwArch 56 (1965), S.83.

4. FÖRMLICHKEIT DES VERFAHRENS

Wenn man berücksichtigt, daß sich der Begriff der Bestandskraft von dem im allgemeinen Prozeßrecht entwickelten Begriff der Rechtskraft ableitet, so ist es folgerichtig, den förmlichen Ablauf des Verfahrens, der zu einer behördlichen Entscheidung führt, als Anknüpfungspunkt der Bestandskraft zu berücksichtigen[1].

Auch die Interessenabwägung führt zu diesem Ergebnis. Denn einerseits verdient das Vertrauen des Stpfl. nur dann Schutz, wenn die Verfügung nicht offensichtlich auf Grund einer oberflächlichen Prüfung ergeht, andererseits kann eine Behörde in Fällen, in denen sie eine Verfügung besonders gründlich vorbereitet hat (oder haben sollte), an ihre Entscheidung gebunden werden.
Es wird daher den Verfügungen eine größere Bestandskraft einzuräumen sein, die auf Grund eines förmlichen Verfahrens ergehen, während die formlos und im Massenverfahren ergehenden Bescheide keine oder eine geringere Bestandskraft haben werden.

B Die gesetzliche Regelung

Obwohl die AO lange vor Entstehen des Grundgesetzes und einer klaren Herausarbeitung der obigen Grundsätze im Jahre 1919 verabschiedet wurde, zeigt sie eine weitgehende Berücksichtigung dieser verschiedenen Interessenlagen.
Insbesondere hat ihr Verfasser, Enno Becker, zu einem Zeitpunkt, als im allgemeinen Verwaltungsrecht die

---

1) BVerfG v. 1.7.53 1 BvL 23/51 BVerfGE Bd.2, S.393; Hensel, S.129; Kruse, Lehrbuch, S.194.

freie Rücknahme rechtswidriger Verfügungen noch unbestritten war, im abstrakten Einzelfall das Interesse des Stpfl. an Beibehaltung bzw. Beseitigung der Verfügung und das entgegenstehende Interesse des Staates gegeneinander abgewogen.

Er ging dabei von einem Regel-Ausnahmesystem aus. Die grundsätzliche Regelung ist in den "allgemeinen Vorschriften" im Titel "Verfügungen" (§§ 91 ff. AO) getroffen worden, die besonderen Vorschriften für Steuerbescheide sind dagegen unter dem Titel "Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren" (§§ 222 ff.) zu finden.

Ausgangspunkt ist, wie auch im allgemeinen Verwaltungsrecht, die freie Rücknahme (§ 93 AO) von wirksam bekanntgegebenen Verfügungen (§ 91 AO). Dieser Grundsatz wird jedoch für fast jede Art von Verfügung eingeschränkt.

Die Zurücknahme von Verfügungen, gegen die der Einspruch gegeben ist (§ 229 AO), auf dem Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern ist gem. § 94 Abs.1 Ziff.1 AO frei. Hier hat der Gesetzgeber berücksichtigt, daß Bescheide auf diesem Gebiet typischerweise ohne eingehende Prüfung im Massenverfahren von untergeordneten Stellen erlassen werden.
Den gleichen Verfügungen auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern ist durch § 94 Abs.1 Ziff.2 AO eine erhöhte Bestandskraft eingeräumt worden, da sie im normalen Fall auf Grund eines förmlichen Verfahrens erlassen werden. Nur bei Zustimmung oder auf Antrag eines Stpfl. ist eine Zurücknahme möglich.
In § 95 AO ist ein Verböserungsverbot für Verfügungen, die Ungehorsamsfolgen festsetzen, enthalten.

Begünstigenden Verfügungen wird unter Berücksichtigung des Vertrauensschutzes der Stpfl. durch § 96 AO eine erhöhte Bestandskraft eingeräumt und nur in besonderen Fällen eine Korrektur zugelassen.

Allen Verfügungen ist, in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des allgemeinen Verwaltungsrechts[1], gemeinsam, daß offenbare Unrichtigkeiten in jedem Fall berichtigt werden können (§ 92 Abs.2 AO).

Zu dieser allgemeinen Regelung kommt eine besondere (vielleicht auch zusätzliche) für Steuerbescheide.

Grundsatz ist auch hier die freie Rücknahme[2], die jedoch nur formlose Steuerbescheide betrifft (§§ 223, 224 AO).
Steuerbescheiden auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern, die auf Grund einer Prüfung des Sachverhalts durch förmlichen Bescheid ergehen, wird auf Grund ihrer Förmlichkeit und besonderen Prüfung eine größere Bestandskraft eingeräumt (§ 222 AO). Der Gesetzgeber wägt im abstrakten Einzelfall nach der Art des Fehlers ab, welchen Interessen der Vorzug gebührt.

Allen Steuerbescheiden ist gemeinsam, daß nach Ablauf der Verjährungsfrist Rechtsfrieden herrschen soll, d.h., daß eine Korrektur nicht mehr zulässig ist[3].

Auf Grund der Problemstellung dieser Arbeit interessiert die g r u n d s ä t z l i c h e Einordnung der LStJA-Verfügung in dieses System, d.h., entweder
als begünstigende Verfügung unter § 96 AO oder
als Bescheid i.S.d. § 229 Ziff.7 AO unter § 94 AO,
vielleicht auch als (förmlicher) Steuerbescheid unter die §§ 222 ff. AO.

Untersucht werden wird daher die Abgrenzung der Vorschriften zueinander, das Verhältnis des § 94 AO zu §§ 222 ff. AO und zu § 96 AO.

---

1) Vgl. Ossenbühl, S.7 ff. m.w.Nw. in Fußnote 27.

2) Vgl. dazu den Aufbau des § 212 AO 1919.

3) Das ergibt sich auch direkt aus §§ 143 ff. AO, die für Steueranforderungen, sei es auf Grund einer Korrektur oder durch Erstbescheid, selbständig Grenzen setzen.

Dagegen kann die Korrekturvorschrift des § 92 Abs.2 AO, die Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten, unberücksichtigt bleiben, da ihre Anwendbarkeit unbestritten ist. Allerdings kommt dieser Vorschrift in der Praxis auf Grund des Einsatzes von EDV-Anlagen beim Jahresausgleich verstärkte Bedeutung zu, da Fehlerquellen, die auf Grund falscher Programmierung der Maschinen entstehen, zumeist gem. § 92 Abs.2 AO zu berichtigen sind.

II. KAPITEL
Das Verhältnis des § 94 AO zu den §§ 222 ff. AO

A Darstellung des Meinungsstreits

Da Steuerbescheide einerseits in den Anwendungsbereich des § 94 AO, andererseits in den der §§ 222 ff.AO fallen, stellt sich die Frage nach dem Verhältnis der Paragraphen zueinander.
§ 94 Abs.2 AO scheint darüber Auskunft zu geben. Gem. § 94 Abs.2 AO bleiben (durch § 94 Abs.1 Ziff.1 und Ziff.2 AO) die Vorschriften über die Nachforderung hinterzogener Steuern, über die Nach- und Neuveranlagung und über die Berichtigungen von Veranlagungen unberührt.
Auf Grund des Wortlauts und unter Berücksichtigung der Tatsache, daß § 94 Abs.2 AO auf eine zusätzliche oder besondere Regelung hinweist, könnte angenommen werden, daß § 94 Abs.2 AO abschließend ist, d.h., daß nur innerhalb des in § 94 Abs.2 AO aufgestellten Rahmens die §§ 222 ff. AO unberührt bleiben.

Dennoch hat bisher niemand die durch § 94 Abs.2 AO gezogenen Grenzen beachtet.

Die ganz herrschende Meinung, die höchstrichterliche Rspr. wie auch das Schrifttum gehen davon aus, daß § 94 AO und die §§ 222 ff. AO n e b e n e i n a n d e r u n b e s c h r ä n k t Anwendung finden[1].

Während der BFH sich nur im Urteil vom 12.1.66[1] ausdrücklich für ein Nebeneinander ausgesprochen hat, kennzeichnet er ansonsten das Verhältnis, indem er z.B. von "Nachforderung gem. § 94 AO i.V.m. § 223 AO" (oder umgekehrt) spricht[2].

RFH wie BFH gehen davon aus, daß die Anwendbarkeit der §§ 222 ff. AO nicht durch § 94 Abs.2 AO beschränkt wird.
Sie subsumieren vielmehr Bescheide, denen § 94 Abs.1 Ziff.2 AO eine große Bestandskraft einräumt, die aber nicht von § 94 Abs.2 AO erfaßt werden, unter den § 223 AO[3].

---

1) BFH v. 12.1.66 I 269/63 BStBl 1966 III, S.230; Barske, S.158; Becker-Riewald-Koch, § 222 AO, Anm.1 Abs.3; Berger, § 223 AO, S.111; Biedermann, NWB F.2, S.24; Drexler, NWB F.2, S.1281; Hippe, S.81; Kötter, NWB F.2, S.1568; Kühn-Kutter, § 223 AO, Anm.1; Mattern-Meßmer, RdNr.505 zu § 94 AO; Noack, DStZ-A 1956, S.172 (173); Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.21 zu § 222 AO; Tipke, NWB F.2, S.637; Tipke-Kruse, RdNr.4 zu § 222 AO; Vogel, Einzelschrift, S.9; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.48 zu § 94 AO; Woerner, DStR 1964, S.346; ders., Einzelschrift, S.39 f.

2) BFH v. 12.10.60 VII 11/60 U BStBl 1961 III, S.9; v. 7.12.60 VII 104/60 U BStBl 1961 III, S.84.

3) Hinsichtlich der LSt: BFH v. 2.8.56 IV 587/55 U BStBl 1956 III, S.340; v. 24.11.65 VI 307/63 U BStBl 1966 III, S.129; hinsichtlich der Gesellschaftssteuer: RFH v. 21.4.31 III A 88/31 RStBl 1931, S.398; v. 2.4.37 II A 325/36 RStBl 1938, S.33; BFH v. 19.7.61 II 260/58 U BStBl 1961 III, S.438 (inzwischen hat der BFH mit der Entscheidung v. 15.10.68 II 53/63 BStBl 1969 II, S.86 von seiner st. Rspr. Abstand genommen und wendet § 222 AO an).

Die Hauptvertreter[1] dieser Ansicht in der Literatur sind der Meinung, daß die Rechtsfolgen einer Zurücknahme nach § 94 AO einerseits und §§ 222 ff. AO andererseits verschieden sind. Während bei § 94 AO der u r s p r ü n g l i c h e Bescheid abgeändert werde, trete bei §§ 222 ff. AO ein neuer Bescheid n e b e n den ursprünglichen Bescheid und nehme ihm seinen materiellen Regelungsinhalt, so daß er nur der Form nach weiterbestehe.

Spitaler[2] modifiziert die Ansicht vom Nebeneinander insofern, als er auf Grund der Subsidiaritätsklausel in § 223 AO annimmt, daß diese auch § 94 AO einschließt, daß § 94 AO daher dem § 223 AO als lex spezialis vorgehe.

Nach Hensel[3] soll dagegen § 94 Abs.1 Ziff.1 AO den früheren Steuerbescheid beseitigen, so daß dann die Behörde nach § 223 AO die Möglichkeit habe, Steuern nachzufordern.

Für ein Verhältnis der Spezialität und gegen ein Nebeneinander spricht sich dagegen Vogel[4] aus. Er geht davon aus, daß die Rechtsfolgen einer Korrektur nach § 94 AO wie auch gem. §§ 222 ff. AO die gleichen sind und empfindet daher ein Nebeneinander der Vorschriften als sinnlos.

Auf Grund der gleichen Überlegung kommt Söhn[5] zu dem Ergebnis, daß § 94 AO und die §§ 222 ff. AO nebenein-

---

1) Hippe, S.31; Kühn-Kutter, § 222 AO, Anm.1; Spitaler-Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.24 zu § 222 AO; Tipke, NWB F.2, S.637; Vogel, Einzelschrift, S.9.

2) Spitaler-Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.7 zu § 223 AO.

3) Hensel, S.132.

4) Vogel, DJT, S.16; ebenso (im Gegensatz zu RdNr.4 zu § 222 AO) Tipke-Kruse, RdNr.1a zu § 94 AO.

5) Söhn, StW 1969, Sp.234.

ander Anwendung finden, soweit sie sich hinsichtlich der Änderungsbedingungen decken, daß jedoch die §§ 222 ff. AO dann leges speziales seien, soweit sie an weitergehende Voraussetzungen anknüpfen.

B S t e l l u n g n a h m e

1. AUSLEGUNG DES § 94 ABS.2 AO

§ 94 Abs.1 Ziff.1 AO wie auch Ziff.2 AO betreffen die verschiedensten Arten von Verfügungen. So gibt es neben den auf dem Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern wohl meist f o r m l o s e n Steuerbescheiden auch ablehnende Erstattungsbescheide (§ 229 Ziff.7 AO)[1], die gem. § 150 Abs.2 AO förmlich und auf Grund einer genauen Voruntersuchung ergehen werden.
Auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern (§ 94 Abs.1 Ziff.2 AO) ist zwar der grundsätzliche Beispielfall der auf Grund einer Veranlagung ergehende förmliche Steuerbescheid (§ 210 b AO), dennoch wird zahlenmäßig der formlose Steuerbescheid[2] bei Entgegennahme der im Abzugsverfahren erhobenen LSt durch das FA die förmlichen Steuerbescheide überwiegen.
Die pauschale Einteilung in fehlende Bestandskraft für Zölle- und Verbrauchssteuer -Bescheide einerseits und starke Bestandskraft für die Bescheide anderer Steuerarten wird den wesentlich differenzierteren Verhältnissen daher nicht gerecht.
Eine stärkere Differenzierung wird für Steueranforderungen durch die §§ 222 ff. AO geschaffen. Hiernach haben formlose Bescheide keine Bestandskraft, Bescheide, die nach Prüfung des Sachverhalts auf Grund ge-

---

1) Da dieser Bescheid nicht begünstigt, ist auf ihn nicht § 96 AO anzuwenden; vgl. S.42 ff.

2) BFH, U. v. 1.12.67 VI B 72/67 BStBl 1968 II, S.287 ganz h.M.; weitere Nachweise s.u.: S.89.

setzlicher Vorschrift schriftlich ergehen und nicht das Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern betreffen, eine erhöhte Bestandskraft. Da es auch auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern formlose Steuerbescheide gibt, ist Kruses[1] Ansicht nicht zu folgen, der annimmt, daß § 94 Abs.1 Ziff.1 AO - §§ 223/224 AO einerseits und § 94 Abs.1 Ziff.2 AO - § 222 AO andererseits deckungsgleich sind[2].
Auf Grund dieser fehlenden Übereinstimmung kommt man durch Auslegung des § 94 Abs.2 AO in der obigen Form (abschließender Verweisungskatalog) zu untragbaren Ergebnissen.
Wie dargelegt, knüpft die Bestandskraft eng an die Gründlichkeit des vorbereitenden Verfahrens an. Formlose Steuerbescheide auf dem Gebiet der LSt und KapErtrSt ergehen ohne behördliche Voruntersuchung und dürfen daher nach allgemeinen Grundsätzen keine große Bestandskraft haben. Da sie nach obiger Auslegung von der Verweisung des § 94 Abs.2 AO nicht erfaßt werden (keine v e r a n l a g t e n Steuern), wäre für sie nur eine Korrektur nach § 94 Abs.1 Ziff.2 AO möglich. Sie hätten daher eine weit höhere Bestandskraft als die sorgfältig vorbereiteten Steuerbescheide auf dem Gebiet der veranlagten Steuern.
Weiterhin bliebe für die §§ 223/224 AO bei enger Auslegung des § 94 Abs.2 AO kein Raum.

---

1) Kruse, Lehrbuch, S.198.

2) Hinsichtlich der unter § 223 AO fallenden formlosen Steuerbescheide wurden schon die LSt-Bescheide erwähnt. Inwieweit das auch für BefSt-Bescheide gilt, ist streitig. Der BFH hat sich in st. Rspr. für § 223 AO ausgesprochen (U. v. 29.11.61 II 147/59 U BStBl 1962 III, S.62), die h. M. in der Literatur wendet § 222 AO an (Nachweise Spitaler-Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.48 zu § 222 AO).

Allein wenn man mit Hensel[1] nur den § 94 AO, nicht aber den § 223 AO als Korrekturvorschrift auffaßt, wäre die Regelung des § 94 Abs.2 AO teilweise verständlich. Denn in diesem Falle bedarf es in den meisten Fällen nur einer Bezugnahme auf § 222 AO, da die Korrektur formloser Steuerbescheide allein nach § 94 Abs.1 Ziff.1 und Ziff.2 AO vorgenommen wird. Allerdings bliebe der Anwendungsbereich des § 224 AO fraglich.
Doch kann Hensels Ansicht nicht gefolgt werden. Denn wenn schon nach § 94 AO der Bescheid beseitigt ist, ist eine Nachforderung der Steuer schon nach den allgemeinen Grundsätzen möglich, da auf Grund der Beseitigung keine Steuerfestsetzung existiert. Die besondere Vorschrift des § 223 AO wäre sinnlos[2]. Außerdem würde den formlosen Steuerbescheiden auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern die Bestandskraft des § 94 Abs.1 Ziff.2 AO eingeräumt, was nicht vertretbar ist.

Um untragbare Ergebnisse hinsichtlich der von § 94 Abs.1 Ziff.2 AO erfaßten formlosen Steuerbescheide zu vermeiden und den §§ 223/224 AO einen Anwendungsbereich zu eröffnen, ist davon auszugehen, daß der in § 94 Abs.2 AO enthaltene Verweisungskatalog nur beispielhaft ist.

2. VERHÄLTNIS DER VORSCHRIFTEN ZUEINANDER

Über dieses Problem gibt die Wortfassung des § 94 Abs.2 AO keine Auskunft. Meines Erachtens ist die Formulierung "bleibt unberührt" sprachlich neutral. Sie kann ein "Nebeneinander" wie auch ein Verhältnis der Spezialität bedeuten.

---

1) Hensel, S.132.
2) So auch Vogel, DJT S.15.

Eine Auslegung unter Beachtung der den zu regelnden Sachverhalt bestimmenden Grundprinzipien führt zu keinem Ergebnis.
Bei einem Nebeneinander wie auch im Falle der Spezialität ist der Vertrauensschutz des Stpfl. in gleicher Weise gewährleistet.

Dagegen scheint die gesetzliche Systematik, § 94 AO als der weitere (= allgemeinere) und §§ 222 ff. AO als der engere (= speziellere) Tatbestand hinsichtlich des Anwendungsbereichs, auf ein Verhältnis der Spezialität hinzudeuten.

Nachdem die obigen Auslegungskriterien zu keinem sicheren Ergebnis führen, ist zu untersuchen, bei welcher Auslegung die gesetzliche Regelung sinnvoller ist.

Es ist schon darauf hingewiesen worden[1], daß die Rechtsfolgen einer Zurücknahme bei gleichem Korrekturverfahren identisch sind. Ein Bedürfnis nach einem Nebeneinander der Vorschriften, wie es ein Teil des Schrifttums annimmt[2], besteht daher nicht.

Allerdings würde bei einer Annahme von Spezialität im Verhältnis der Vorschriften die Möglichkeit der "schlichten Änderung" für die von §§ 222 ff. AO erfaßten anfechtbaren Verfügungen gem. § 94 Abs.1 Ziff.2 AO wegfallen.
Dieser Vorschrift kam jedoch schon in der Vergangenheit keine große praktische Bedeutung zu, da von ihr nur in geringem Umfang Gebrauch gemacht wurde[3].
Der Wegfall würde zwar die Beseitigung eines "eleganten" Mittels zur Fehlerkorrektur zur Folge haben, jedoch die Rechtsstellung des Stpfl. nicht beschränken,

---

1) S.10 ff.
2) S.6, Fußnote 1.
3) Nake, StBp 1970, S.274.

da dieser im Einspruchsverfahren die gleiche Änderung herbeiführen kann und zwar, soweit er die Fehlerhaftigkeit der Verfügung nicht zu vertreten hat, ebenso kostenlos (§ 251 Abs.1 S.1 AO) wie es die "schlichte Änderung" ist.
Die Möglichkeit, daß ein Stpfl. nach Unanfechtbarkeit trotz fehlender Voraussetzungen des § 222 AO einer Steuererhöhung zustimmt und sie damit ermöglicht (§ 94 Abs.1 S.2 AO), war wohl immer rein theoretisch.

Der Stpfl. wäre auf die in § 224 AO eingeräumte Möglichkeit der begünstigenden Korrektur angewiesen, d. h., er müßte eine Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde veranlassen[1].

Nimmt man ein Nebeneinander der Vorschriften an, so kommt man, soweit man von identischen Rechtsfolgen einer gleichartigen Korrektur ausgeht, insbesondere im Verhältnis des § 94 Abs.1 Ziff.1 AO zu den §§ 223/224 AO zu nicht tragbaren Ergebnissen.
Die Behörde hätte bei der Zurücknahme eines Steuerbescheides ein Wahlrecht, nach welcher Vorschrift sie vorgehen will.
In welcher Weise dieses Wahlrecht auszuüben wäre, ist unerfindlich[2].
Die Einräumung eines Wahlrechts würde auch zu einer Umgehung des gesetzlichen Willens führen.
Während die Behörde bei einer Zurücknahme nach § 94 Abs.1 Ziff.1 AO eine Ermessensentscheidung trifft, die nur durch allgemeine Grundsätze, nicht jedoch

---

1) Zur Erfüllung des Tatbestands des § 224 AO, wenn die Fehleraufdeckung durch den Stpfl. veranlaßt wurde: Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.3 zu § 224 AO.

2) Vogel, DJT, S.15.

durch gesetzliche Voraussetzungen gebunden ist, ist sie gem. § 223 AO zur Nachforderung von Steuer verpflichtet, kann sie gem. § 224 AO ihr Ermessen bei der begünstigenden Zurücknahme nur ausüben, falls ein Fehler i.S.v. § 222 Abs.1 Ziff.4 AO vorliegt[1].

Will sie sich der engen gesetzlichen Bindung in §§ 223/224 AO entziehen, hat sie nur auf die Vorschrift des § 94 AO auszuweichen. Das kann nicht im Sinne des Gesetzes sein.
Dieser Konsequenz des Nebeneinanders folgt im Ergebnis auch der RFH wie der BFH nicht, die immer wieder betonen, daß die Nachforderung von Steuern gem. § 223 AO - auch soweit sie den Bereich des § 94 Abs.1 Ziff.1 AO betreffen - eine Pflichtentscheidung ist[2].

Es ist daher von einem Verhältnis der Spezialität auszugehen, bei dem die obigen Schwierigkeiten nicht entstehen und das dem systematischen Verhältnis der Vorschriften zueinander mehr entspricht.

Trotz seiner Subsidiaritätsklausel wird auch § 223 AO lex spezialis zu § 94 AO sein.
Sonst würde man § 223 AO aus dem System der §§ 222 ff. AO herausnehmen und der Vorschrift eine Sonderstellung einräumen, was weder zu vertretbaren Ergebnissen führt[3], noch die historische Entwicklung der Vorschrift berücksichtigt[4].

---

1) 1) § 223 AO beinhaltet nach st.Rspr. eine Pflichtentscheidung; streitig! Nachweise Vogel, DJT, S.40 Fußnote 126.
2) Die Fehleraufdeckung steht bei § 224 AO im Ermessen des FA:Tipke-Kruse § 224 AO m.w.Nw.

2) RFH v. 10.2.37 IV A 160/36 StW 1937 II, Nr.297; BFH v. 17.1.57 V z 63/56 U BStBl 1957 III, S.123.

3) Formlose Steuerbescheide hätten teilweise die in § 94 Abs.1 Ziff.2 AO eingeräumte Bestandskraft.

4) § 223 AO 1931 ist aus § 212 Abs.1 AO 1919, § 222 AO 1931 aus § 212 Abs.2 AO 1919 entstanden. Das Verhältnis des § 212 AO 1919 mußte zum § 76 AO 1919 (= § 96 AO 1931) einheitlich sein. Eine bloße Trennung der Bestimmungen ohne inhaltliche Veränderung kann aber das einheitliche Verhältnis nicht verändern.

III. KAPITEL
Das Verhältnis des § 94 AO zu § 96 AO

A Darstellung des Meinungsstreits

Auf den ersten Blick haben § 94 AO und § 96 AO keine Berührungspunkte. § 94 AO ist für Bescheide i.S. des § 229 AO anwendbar, § 96 AO für Anerkennungen, Genehmigungen, Bewilligungen oder Erlaubnisse, die den Beteiligten Befugnisse oder Vergünstigungen gewähren oder sie von Pflichten befreien.
Nach § 229 Ziff.7 AO werden von § 94 AO auch Bescheide über Erstattungs- oder Vergütungsansprüche erfaßt, die aus Rechtsgründen zugelassen sind, gem. § 229 Ziff.6 AO Abgabenvergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht.
Bei diesen Bescheiden handelt es sich jedoch um begünstigende Verfügungen, die auch unter § 96 AO subsumiert werden können.
So stellt die Abgabenvergünstigung des § 229 Ziff.6 AO eine Bewilligung[1] 1.S. des § 96 AO dar.
Die Erstattungsverfügung (§ 229 Ziff.7 AO) ist dagegen als Anerkenntnis nach § 96 AO aufzufassen[2]. Denn ein Anerkenntnis ist die Feststellung der Verwaltung in eigener Sache, die Feststellung einer eigenen Verpflichtung[3]. Auf den Antrag des Stpfl. hin prüft die Behörde, ob die Voraussetzungen für eine Erstattung vorliegen und stellt dann mit dem ablehnenden oder

---

1) Mattern-Meßmer, RdNr.1886 zu § 235 AO; RdNr.517, 524 zu § 96 AO.

2) BFH v. 11.5.66 II 73/62 BStBl 1966 III, S.491; Kühn-Kutter, § 150 AO, Anm.6; Spanner, StRK-Anm., GrEStG § 17, R.18.

3) Tipke, StW 1960, Sp.820; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.14 zu § 96 AO.

stattgebenden Bescheid fest, ob eine Verpflichtung der Verwaltung zur Erstattung gegeben ist[1].
Die Gegenmeinung[2], die die Erstattung als Bewilligung auffaßt, verkennt, daß die Erstattungsverfügung grundsätzlich deklaratorisch ist[3], während Bewilligungen konstitutiv sind[4].

Erstattungen (§ 229 Ziff.7 AO) wie auch Steuervergünstigungen (§ 229 Ziff.6 AO) fallen nach dem Wortlaut der Vorschriften daher sowohl unter § 94 AO wie unter § 96 AO. Damit stellt sich die Frage der Abgrenzung der Paragraphen zueinander.

Der BFH hat sich in st. Rspr. dafür ausgesprochen, daß zwischen § 94 AO und § 96 AO ein "Entweder-Oder-Verhältnis" bestehe.
Unter § 94 AO fielen nur deklaratorische, unter § 96 AO nur konstitutive Verfügungen. Soweit es sich bei den Bescheiden des § 229 Ziff.6 u. 7 AO um konstitutive Verfügungen handle, sei § 94 AO nicht anwendbar und § 96 AO greife ein[5].

---

1) Vgl. dagegen RFH v. 22.4.21 II A 184/21 RStBl 1921, S.315, der annimmt, daß Erstattungen in § 96 AO nicht erwähnt sind und die Erstattungsverfügung nur auf Grund der gleichen Interessenlage mit dem unter § 96 AO fallenden Erlaß und unter Hinweis auf die Begründung der AO, die Erstattungen ausdrücklich erwähnt, dem § 96 AO unterstellt.

2) BFH v. 6.5.60 VI 228/59 S BStBl 1960 III, S.296; FG Stuttgart v. 8.9.59 IV 56/59 EFG 1960, S.113; Nake, BB 1960, S.401; ders. in Loep., BFH-Bespr. zu 6.5.60 (I).

3) BFH v. 11.5.66 II 73/62 BStBl 1966 III, S.491.

4) Tipke, StW 1960, Sp.821.

5) BFH v. 7.2.52 IV 280/51 S BStBl 1952 III, S.85
v. 15.10.58 VII 24/58 BStBl 1959 III, S.18
v. 28.10.58 VII 130/56 BStBl 1959 III, S.16
v. 2.12.59 VII 95/58 U BStBl 1960 III, S.127
v. 6.5.60 VI 228/59 S BStBl 1960 III, S.296
v. 12.10.60 VII 11/60 U BStBl 1961 III, S.9
v. 25.10.60 I 62/59 S BStBl 1961 III, S.69 (70)
v. 11.8.62 III 91/53 HFR 1962, S.197
v. 6.3.69 V 115/64 Slg. Bd. 95, S.198 (b.w.)

Dieser höchstrichterlichen Rechtsprechung hat sich fast das gesamte Schrifttum angeschlossen[1].

Auf einem anderen Weg kommen Becker-Riewald-Koch[2] hinsichtlich eines Teils der Erstattungsverfügungen zu dem gleichen Ergebnis.
Ihrer Ansicht nach fallen Bescheide des Veranlagungsverfahrens in den Anwendungsbereich des § 94 AO, während § 96 AO Bescheide betrifft, die dem Erhebungsverfahren angehören. Sie rechnen diejenigen Bescheide dem Veranlagungsverfahren hinzu, die Feststellungswirkung hinsichtlich der Steuerschuld haben, während Verfügungen, die eine Veränderung der Zahlungsschuld zum Gegenstand haben, so Stundung und Erlaß, das Erhebungsverfahren betreffen.

---

a.A. (für eine Anwendung des § 94 AO auf Erstattungen): BFH v. 15.12.64 VI 260/63 U BStBl 1965 III, S.223; ausdrücklich ohne Stellungnahme zur bisherigen Rspr., allein auf Grund der Besonderheit der speziellen Verfügung § 96 AO anwendend: BFH v. 11.5.66 II 73/62 BStBl 1966 III, S.491.

1) Barske, 5.Aufl., S.103, einschränkend in der 8.Aufl., S.155; Berger, § 96 AO, Anm.aa 1; Birkholz in Loep., BFH-Bespr. zu 15.10.58; Bühler-Strickrodt, 2.Halbband, S.510; Fritsch, StBJ 1957/1958, S.393; Giese-Plath, zu § 96 AO, Anm.1; Heyden, StW 1957, Sp.137 (144/145); Klempt-Meyer, S.30 f.; Metz, S.134; Kühn-Kutter, § 96 AO, Anm.2 a, 2 b und 3 b; Mattern-Meßmer, RdNr.513 zu § 96 AO. Im Ergebnis ebenso wie der BFH, da sie Erstattungsverfügungen unter § 96 AO subsumieren: Anonym, Bespr. des BFH v. 6.5.60 IV 228/59 S in B 1960, S.865; Berdecki, BB 1969, S.1521; Blümich-Falk, § 42 EStG, Anm.e; Carstens, Inf 1964, S.126; Fuhrmann, StWa 1964, S.39; Hartz, B 1967, S.229; Hartz-Meeßen, Stichwort "LStJA", Anm.6; Herrmann-Heuer, § 42 EStG, Anm.22, 35; Hippe, S.50; Hoffmann in Loep., BFH-Bespr. zu 23.9.66 (IV); Krah, Inf 1963, S.403; Kolbeck, NWB F.6, S.1077; Lademann-Lenski-Brockhoff, § 42 EStG, Anm.3; Littmann, § 42 EStG, Anm.9; Nake in Loep., BFH-Bespr. zu 6.5.60 (I); ders. in BB 1960, S.400; Oeftering-Görbing, JAV Blatt 8, 1; Woerner, Einzelschrift, S.25.

2) Becker-Riewald-Koch, § 94 AO, Anm.3 Abs.3; hinsichtlich der systematischen Abgrenzung ebenso: Tipke, NWB F.2, S.637; v. Wallis, DStZ-A 1959, S.167.

Ein Erstattungsanspruch gehöre dann zum Erhebungsverfahren, wenn nicht über die materielle Frage zu entscheiden sei, ob die Steuerschuld besteht, sondern lediglich, ob sich die geleistete Zahlung mit der feststehenden Zahlungsschuld deckt[1] (Fälle des § 152 AO). Daraus ergebe sich, daß grundsätzlich der in § 96 AO formulierte Vertrauensschutz auf alle Verfügungen Anwendung finde, die die Rechtslage des Betroffenen verbessern oder durch Feststellung sichern (also auch für deklaratorische Verfügungen, die eines Vertrauensschutzes bedürfen), soweit es sich nicht um Bescheide mit Feststellungswirkung für die Steuerschuld handle.

W e n d t[2] versucht das Problem dagegen über eine enge Auslegung des § 229 AO zu lösen.
Er beseitigt die durch § 229 Ziff.6/7 AO herbeigeführte Tatbestandsüberschneidung, indem er den Anwendungsbereich des § 229 AO auf Erstattungsbescheide (bzw. Bescheide i. S. des § 229 Ziff.6 AO) beschränkt, die dem Stpfl. zum Nachteil gereichen, d.h. ablehnende Bescheide.
Damit fallen begünstigende Verfügungen trotz § 229 AO weiter unter § 96 AO, während § 94 AO die in § 229 AO genannten Bescheide erfaßt.

T i p k e hat sich in seinem Aufsatz "Über Bestandskraft"[3] am umfassendsten mit der Frage der Abgrenzung auseinandergesetzt.
Auf Grund der Untersuchung der geschichtlichen Entwicklung der §§ 94, 96 AO und der einschlägigen Rspr. kommt er zu dem Ergebnis, daß § 96 AO konstitutive wie deklaratorische Verfügungen erfaßt. Erst durch eine

---

1) Becker-Riewald-Koch, Vorbem. 4 a Abs.1 vor § 150 AO.

2) BB 1956, S.655.

3) StW 1960, Sp.809 ff.

Gesetzesänderung im Jahre 1931 würden der § 94 AO und § 96 AO miteinander konkurrieren. Auf Grund dieser Änderung, die den ursprünglichen Gesetzessinn verändert habe, sei von einem Verhältnis der Subsidiarität auszugehen, d.h., daß § 96 AO nur aushilfsweise gelten solle, falls Verfügungen nicht von § 94 AO erfaßt würden[1].

V. Wallis[2] differenziert zwischen § 94 Abs.1 Ziff.1 und Ziff.2 AO und räumt dem § 94 Abs.1 Ziff.2 AO vor § 96 AO den Vorrang ein, da er eine erhöhte Bestandskraft beinhalte.
Hinsichtlich des Bereichs der Zölle und Verbrauchssteuern sieht er den § 94 Abs.1 Ziff.1 AO mit Hinweis auf das Gutachten des RdF vom 13.10.39[3] als vorgehende Vorschrift an.

Spanner[4] lehnt die Beschränkung des § 96 AO auf konstitutive Verfügungen ab. Er weist darauf hin, daß die spezielle Aufzählung bestimmter Akte in dem dem § 94 AO nachfolgenden § 96 AO die Anwendung des § 94 AO auf diese Akte ausschließen könnte. Außerdem dürfte bei der Auslegung des § 96 AO nicht übersehen werden, daß aus dem rechtsstaatlichen Prinzip auch der Grundsatz abzuleiten sei, daß begünstigende Verfügungen (deklaratorischen wie konstitutiven Charakters) eine höhere Bestandskraft haben müßten als belastende Bescheide.

---

1) Ebenso für einen Vorrang des § 94 AO, ohne sich auf ein bestimmtes Verhältnis festzulegen: BFH v. 15.12.64 III 260/63 U BStBl 1965 III, S.233; wie Tipke: Arlt-Boethke-Jahn-Hepp, § 96 RAO; Tipke-Kruse, RdNr.1 zu § 96 AO; Woerner, Einzelschrift S.32 (34); grundsätzlich auch Heyden StW 1957, Sp.137ff., der nur den § 96 AO auf konstitutive Verfügungen beschränkt und daher Erstattungen auf Grund ihres deklaratorischen Charakters und wegen § 229 Ziff.7 AO unter § 94 AO subsumiert.
2) V. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.4 zu § 94 AO; ebenso differenzierend Woerner, Einzelschrift S.32.
3) Mitgeteilt in RFH-Slg. Bd.47, S.294.
4) In StRK-Anm., GrEStG § 17, R.18.

B Geschichtliche Entwicklung des Verhältnisses des § 94 AO zu § 96 AO

Der Entwicklung der Vorschriften kommt für die Auslegung ihres Anwendungsbereichs besondere Bedeutung zu. Es erscheint daher zweckmäßig, eine Darstellung dieses Werdeganges der Untersuchung voranzustellen.

Das Verhältnis zwischen § 76 AO 1919 (= § 94 AO 1931) und § 78 AO 1919 (= § 96 AO 1931) ließ noch keine Abgrenzungsschwierigkeiten aufkommen. § 76 AO a.F. galt für Steuerbescheide etc., ohne auf die Vorschrift des § 223 AO 1919 (= § 235 Ziff.4 AO 1931 = § 235 Ziff.5 AO (1939) = § 229 Ziff. 6/7 AO (1966)) Bezug zu nehmen. Da unter § 76 AO a.F. keine begünstigenden Verfügungen, unter § 78 AO n.F. dagegen nur begünstigende Verfügungen fielen, hatten die Vorschriften keine Berührungspunkte.

Enno Becker[1] ging bei der Schaffung des Entwurfs zum § 78 AO a.F. von zwei Problemen aus:

1. Wie ist die Rücknahme der Anerkennung eines Unternehmens als gemeinnützig zu behandeln?
2. Wie ist die Anerkennung eines Erstattungs- und Vergütungsanspruchs zurückzunehmen?

Er wollte eine Lösung finden, die Privatpersonen, in deren Interessen derartige Verfügungen stark eingreifen, möglichst schützt und die Rücknahme auf solche Fälle beschränkt, in denen sie im öffentlichen Interesse unerläßlich oder wegen des Verhaltens der Beteiligten gerechtfertigt erscheint. Der unveränderte Inhalt "seiner" Vorschrift in der jetzt geltenden AO-Fassung spricht für die Qualität seiner abstrakten Interessenabwägung.

---

1) Becker, § 78 AO, Anm.1.

Der gesetzliche Sinn des § 78 AO 1919 hat auch in der amtlichen Begründung seinen Niederschlag gefunden[1].

> "Die Gesetze kennen zahlreiche Fälle, wo die Behörden nach Prüfung des Sachverhalts gewisse Anerkennungen ..... auszusprechen haben, die den Beteiligten Befugnisse und Vergünstigungen gewähren oder sie von Verpflichtungen befreien. ..... Oft pflegen die Beteiligten auf Grund dieser Verfügungen ihre Maßnahmen zu treffen, und es wäre unbillig, die Rücknahme dieser Verfügungen mehr oder minder in das Ermessen der Behörden zu stellen."

Diesem Ausgangspunkt entsprechend wendet der RFH im Urteil vom 22.4.21[2] den § 78 AO a.F. mit Hinweis auf die obige Begründung und wegen der Interessenlage auf Erstattungen aus Rechtsgründen an.
Während der folgenden Zeit hat der RFH unter Bezugnahme auf dieses Urteil Bescheide i.S. des § 223 AO 1919, d.h. Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind, unter § 78 AO a.F. subsumiert[3].
Eine Ausnahme bildet das RFH-Urteil vom 7.7.25 und vom 30.4.30[4], in dem ausgeführt wird, daß eine Vergünstigung i.S. von § 78 AO a.F. dann nicht vorliege,

---

1) Drucksache Nr.759, S.96; in der 2.Auflage S.110.

2) RFH v. 22.4.21 II A 184/21 Slg. Bd.5, S.245.

3) RFH v. 14.6.21 I A 39 RStBl 1922, S.2,
v. 9.11.21 IV a A 80/21 Slg. Bd.7, S.218,
v. 22.3.22 IV a A 88/21 Slg. Bd.9, S.17,
v. 9.6.22 V A 15/22 RStBl 1922, S.339,
v. 8.7.25 VI A 128/25 Slg. Bd.17, S.31 (33),
v. 12.1.27 IV A 333/26 Slg. Bd.20, S.144,
v. 16.2.27 VI A 65/27 Slg. Bd.20, S.278,
v. 26.3.28 Gr.S. 1/28 Slg. Bd.23, S.134,
v. 25.3.30 II A 121/30 Slg. Bd.28, S.137,
v. 21.1.31 VI A 1656/30 StW 1931 II, Nr.274.

4) RFH v. 7.7.25 A 235/25 Slg. Bd.17, S.31 (33),
v. 30.4.30 IV B 9/30 Slg. Bd.26, S.320.

wenn der Stpfl. einen im Rechtsmittelverfahren verfolgbaren Anspruch darauf habe. Vor diesen Urteilen war ein möglicher Anspruch des Stpfl. auf die Begünstigung unberücksichtigt geblieben.

Eine Änderung der Rechtslage tritt mit der Neufassung der AO vom 1.1.1931[1] ein. Der § 223 AO a.F. verwandelt sich in § 234 Ziff.4 AO 1931, wobei zu den Erstattungs- und Vergütungsansprüchen noch die Bescheide über sonstige Steuervergünstigungen kommen, auf deren Gewährung ein Rechtsanspruch besteht.
Der § 78 AO a.F. wurde inhaltlich unverändert in den § 96 AO 1931 verwandelt. Dagegen nahm der frühere § 76 AO und nunmehrige § 94 AO 1931 im Gegensatz zu früher hinsichtlich seines Anwendungsbereichs auf Bescheide im Sinne von § 235 Ziff.4 AO 1931 Bezug.[2]
Der RFH berücksichtigt in der Folgezeit die Rechtsänderung in der Weise, daß er Bescheide des § 235 Ziff.4 AO a.F. unter § 94 AO u n d § 96 AO fallen läßt[3].

Im Jahre 1936 trifft der RFH im Urteil vom 28.1.1936[4] eine heute bedeutungsvolle neue Abgrenzung der §§ zueinander:

> "§ 96 AO bezieht sich nur auf rechtsbegründende (konstitutive) Verfügungen, durch die für einen "Beteiligten" eine Befugnis oder eine Vergünstigung oder eine Pflichtbefreiung geschaffen wird, die ihm bisher nicht zustand. Nicht unter § 96 AO fallen somit Verfügungen, in denen lediglich ein bereits nach den Steuergesetzen entstandener Steueranspruch des Reichs festgestellt oder das Bestehen eines solchen Steueranspruchs verneint wird."

---

1) RGBl I, S.161.

2) Kritisch hinsichtlich der damit vollzogenen Gleichstellung der Erstattungsverfügungen mit Steuerbescheiden: Becker, StW 1934 I, Sp.205 f.

3) RFH v. 29.11.33 VI A 607/32 RStBl 1934, S.353,
v. 29.11.33 VI A 278/33 RStBl 1934, S.355.

4) RFH v. 28.1.36 I A 191/35 Slg. Bd.39, S.56.

Dieser Einengung des § 96 AO auf gestaltende Verfügungen folgte der RFH in weiteren zwei Urteilen[1].

Ungeachtet dieser, das Verhältnis des § 96 AO zu § 94 AO klärenden Rechtsprechung bittet der RFH 1939 den RdF um ein Gutachten, ob der Gesetzgeber mit der Änderung des § 94 AO im Jahre 1931 auch eine Änderung der Rechtslage hinsichtlich der in § 235 Ziff.4 AO (inzwischen § 235 Ziff.5 AO (1939) - § 229 Ziff.6/7 AO (1966)) genannten Bescheide bezweckt habe[2]. Der RdF führt in seinem Gutachten[3] aus, daß es sich bei Bescheiden, die über Erstattungsansprüche ergehen, um Entscheidungen über Steuerschulden handle. Dementsprechend habe sie der Gesetzgeber unter das Rückforderungsrecht des § 94 Abs.1 AO gestellt, indem er auf § 235 Ziff.4 AO a.F. Bezug nahm.
Diesem Gutachten ist der RFH gefolgt und hat die früher von § 96 AO erfaßten Erstattungsbescheide unter § 94 AO subsumiert[4].
Die Rechtsprechung des BFH hat das Gutachten des RdF ignoriert und ist auf Grund der Trennung zwischen § 96 AO = für konstitutive Verfügungen, § 94 AO = für deklaratorische Verfügungen von einem Nebeneinander der Vorschriften ausgegangen[5].
Im Urteil vom 15.12.64[6] scheint sich jedoch eine Wende anzubahnen. In der Entscheidung wird hinsichtlich eines Bescheides auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern ausgeführt, daß ein Bescheid des § 235 Ziff.5 AO a.F. auf Grund der Änderung des Gesetzes im Jahre 1931 nur gem. § 94 AO geändert werden könne.

---

1) RFH v. 27.8.37 Vz A 182/35 Slg. Bd.42, S.92,
v. 13.10.39 Vz 79/38 Slg. Bd.47, S.294.

2) Vgl. RFH, U. v. 13.10.39 Vz 79/38 Slg. Bd.47, S.294.

3) Abgedruckt im Urteil vom 13.10.39, a.a.O.

4) Zustimmend Arlt-Boethke-Jahn-Hepp, § 96 AO.

5) Nachweise Seite 29, Fußnote 5.

6) BFH v. 15.12.64 VI 260/63 U BStBl 1965 III, S.233.

Maßgeblich für die Auslegung einer Vorschrift sei der in ihr ausgedrückte Wille des Gesetzgebers, wie er sich insbesondere im Wortlaut zeige. Unter Bezugnahme auf die Entstehungsgeschichte und das Urteil des RFH v. 13.10.39 wird daher angenommen, daß Bescheide über die Erstattung von Steuern aus Rechtsgründen nur nach § 94 AO zurückgenommen werden können.
Während in allen vorangegangenen Urteilen der Rechtscharakter der Erstattungsverfügung (deklaratorisch oder konstitutiv) für ihre Einordnung entscheidend war[1], begründet hier die gesetzliche Systematik das abweichende Ergebnis.
Der BFH setzt im Urteil vom 11.5.66[2] diese Rechtsprechung jedoch nicht fort. Er nimmt ausdrücklich Abstand von einer Äußerung zu der "weitgreifenden umstrittenen Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen allgemein Erstattungsbescheide über Besitz- und Verkehrssteuern unter § 94 AO oder (und) § 96 AO fallen", und ordnet auf Grund des besonderen Charakters des in Frage stehenden Bescheids[3] diesen unter § 96 AO ein, da Entstehungsgeschichte, Sinn und Zweck der Vorschrift dies erfordere.

---

1) Ausnahme nur im BFH-U. v. 19.12.56 Vz 131/56 StRK AO § 94 RdNr.5, wo auf Grund der besonderen Umstände des Falles § 96 AO angewandt wird.

2) BFH v. 11.5.66 II 73/62 BStBl 1966 III, S.491.

3) Nichterhebungsbescheid nach § 17 GrEStG.

C S t e l l u n g n a h m e

1. BESCHRÄNKUNG DES § 96 AO AUF KONSTITUTIVE VERFÜGUNGEN

a) Rechtliche Bedeutung von "konstitutiv"

Unbestritten ist "konstitutiv" mit rechtsbegründend, rechtsgestaltend, rechtsverleihend gleichzusetzen. Welchen Inhalt diese Begriffe haben, bedarf einer Klärung.

In den Urteilen des RFH vom 9.11.21 und 22.3.22[1] wird davon ausgegangen, daß Erstattungsverfügungen rechtsbegründend seien, weil durch sie ein Rechtsanspruch auf den Vollzug der Verfügung, den Realakt "Zahlung" begründet werde.

Hensel[2] hält die begünstigenden Verfügungen des § 96 AO für rechtsgestaltend, wobei nach seiner Ansicht eine Verfügung schon dann rechtsgestaltend ist, wenn sie die Befugnis begründet, Rechtsmittel einzulegen.

Der RFH sieht in seiner Entscheidung v. 28.1.36[3] Verfügungen dann als rechtsbegründend an, wenn durch sie eine Befugnis, Vergünstigung oder Pflichtenbefreiung geschaffen wird, die dem Stpfl. bisher nicht zustand, während rechtsbestätigend (deklaratorisch) solche Verfügungen sind, die nur einen nach den Steuergesetzen entstandenen Steueranspruch feststellen.

---

1) RFH v. 9.11.21 IV a A 80/21 Slg. Bd.7, S.218,
v. 22.3.22 IV a A 88/21 Slg. Bd.9, S.17.

2) Hensel, S.128/129 (124).

3) RFH v. 28.1.36 I A 141/35 Slg. Bd.39, S.56 (57).

Dieser (klassisch zu nennenden) Definition haben sich mit geringen Abweichungen die BFH-Rechtsprechung und das Schrifttum angeschlossen[1]. Ihr entspricht auch die Formulierung im allgemeinen Verwaltungsrecht[2].

Nach einer anderen Meinung[3] liegen konstitutive Verfügungen immer dann nicht vor, wenn der Stpfl. einen mit Rechtsmitteln verfolgbaren Anspruch auf Erlaß der Verfügung hat[4].

Die Unterschiede in den konkreten Rechtsfolgen der obigen Definitionen sind erheblich.
Nach der Ansicht des RFH im Jahre 1921/22 ist jede begünstigende Verfügung rechtsgestaltend, nach Hensel fast jede Verfügung überhaupt. Nach der zuletzt genannten Begriffserklärung können nur Ermessensentscheidungen konstitutiv sein.

---

1) BFH v. 7.2.52 IV 280/51 S BStBl 1952 III, S.85,
v. 15.10.58 VII 24/58 Slg. Bd.68, S.49,
v. 12.10.60 VII 11/60 BStBl 1961 III, S.9,
v. 25.10.60 I 62/59 S BStBl 1961 III, S.69(70)
FG Hannover v. 23.9.55 IV 8/55 DStZ-B 1956, S.33,
FG Hannover v. 19.7.63 IV L 100/63 EFG 1964, S.37
Becker-Riewald-Koch, Vorbem.2 Abs.5 zu § 91 AO;
Mattern-Meßmer, RdNr.513 f. zu § 96 AO; Meßmer, StW 1957, Sp.595; Tipke, StW 1960, Sp.822; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.11 zu § 96 AO.

2) Forsthoff, S.203; Meßmer, StW 1957, Sp.595 ff.(601) m.w.Nw.

3) Barske, 5.Aufl., S.103.; Fichtelmann, Inf L 1967, S.39 (40); Heyden, StW 1957, S.146 (157); Noack, DStZ-A 1956, S.174.

4) Die Entscheidung des RFH vom 14.3.40 III e 28/38 RStBl 1940, S.417 (420) scheint von ähnlichen Erwägungen auszugehen, wenn sie zu § 96 AO ausführt, daß auf die tatsächliche Feststellung einer Rechtslage, auf die der Stpfl. einen im Rechtsmittelweg erzwingbaren Anspruch hat, § 96 AO nicht anwendbar ist. Mißverständlich auch BFH v. 28.10.58 VII 130/56 U BStBl 1959 III, S.16 (17/18): "Bescheide über Vergütungsansprüche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind, stellen jedoch rechtsbestätigende (deklaratorische) Verfügungen dar. In diesen Bescheiden werden nämlich lediglich die
(b.w.)

Meines Erachtens ist eine Verfügung nur dann konstitutiv, wenn sie die Rechtslage des Begünstigten gestaltet. Diese Veränderung kann auch eintreten, wenn auf die Verfügung selbst ein Rechtsanspruch besteht. Das zeigt das Beispiel der Eintragung eines zusätzlichen Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte.
Auf diese Eintragung hat der Arbeitnehmer gem. §§ 20, 20 a LStDV einen Rechtsanspruch. Folge dieser Eintragung ist eine Verminderung der Steuerschuld für die Zukunft. Diese Minderung kann nur eintreten, wenn die Eintragung vollzogen wird (§§ 32, 34 LStDV).
Obwohl ein Rechtsanspruch besteht, stellt die Eintragung nicht fest, was der kraft Gesetzes vor Ergehen der Verfügung bestehenden Rechtslage entspricht. Denn diese Rechtslage wird erst durch die Eintragung bewirkt[1].
Auf Grund der Eintragung tritt daher eine Rechtsänderung ein. Die Eintragung wirkt konstitutiv[2].
Entgegen Tipke[3] ist daher davon auszugehen, daß es für den Rechtscharakter einer Verfügung unerheblich ist, ob auf sie ein Rechtsanspruch besteht[4].

---

sich aus den gesetzlichen Bestimmungen ergebenden Vergütungen ihrer Höhe nach festgesetzt." Der BFH scheint hier der Meinung zu sein, Verfügungen seien deklaratorisch, wenn sie aus Rechtsgründen zugelassen sind. Gleicher Ansicht scheint der BFH v. 20.2.58 Vz 112/56 ZfZ 1958, S.370 zu sein, der Bescheide, auf die ein Rechtsanspruch besteht, dem § 94 AO und solche, auf die kein Rechtsanspruch besteht, dem § 96 AO zuordnet.

1) Meßmer, StW 1957, Sp.595 ff.

2) BFH v. 12.5.55 IV 69/55 BStBl 1955 III S.213; a.A. (deklaratorisch) FG Hannover v. 23.9.55 IV 8/55 DStZ-B 1956, S.33; Bubenzer, StW 1956, Sp.405; Noack, DStZ-A 1956, S.172.

3) Tipke, StW 1960, Sp.823.

4) Kühn-Kutter, § 96 AO, Anm.2 b; Meßmer, StW 1957, Sp.595 ff.

Im Gegensatz zur Eintragung auf der Lohnsteuerkarte wird die Erstattungsverfügung grundsätzlich deklaratorisch sein[1]. Denn diese stellt nur die Rechtslage fest, die durch das Gesetz (§§ 151 ff. AO) gegeben ist. Der Anspruch aus der Verfügung auf den Realakt "Zahlung" entspricht dabei dem Anspruch auf die Verfügung und stellt daher keine Rechtsveränderung dar.

Auch die jeder (also auch der feststellenden) Verfügung innewohnenden allgemeinen Gestaltungswirkung darf nicht mit der nur rechtsgestaltenden Verfügungen zukommenden besonderen Gestaltungswirkung verwechselt werden.
Nach der Terminologie von Wolff[2], der die gestaltenden Verwaltungsakte i.w.S., d.h. solche, die ein konkretes Rechtsverhältnis begründen, ändern oder aufheben, von den gestaltenden Verwaltungsakten i.e.S. unterscheidet, kommt die hier zu kennzeichnende Gestaltungswirkung nur den gestaltenden Verwaltungsakten i.e.S. zu, da die ersteren keine neue, an diese Verfügung anknüpfende Rechtslage schaffen, sondern nur die gesetzliche Rechtslage feststellen.
Es ist daher davon auszugehen, daß eine rechtsbegründende Verfügung nur dann vorliegt, wenn sie einen bestimmten Rechtszustand gestaltet, dessen rechtlicher Bestand an die Wirksamkeit der Verfügung anknüpft, während deklaratorische Verfügungen gegeben sind, wenn die sich aus der gesetzlichen Regelung ergebenden Rechtsfolgen lediglich festgestellt werden, ohne ein "Mehr" an Rechten zu begründen.

---

1) BFH v. 11.5.66 II 73/62 BStBl 1966 III, S.491.
2) Wolff, § 47 I a.

b) Anwendungsbereich des § 96 AO

Mattern-Meßmer[1] ist der Ansicht, daß die Formulierung in § 96 AO:

> "... (Verfügung) ..., die den Beteiligten Befugnisse oder Vergünstigungen gewährt oder von Pflichten befreit, ..."

konstitutive Akte kennzeichne.
Gleicher Ansicht scheint die Rechtsprechung zu sein, da auch sie auf den gewährenden Charakter einer Verfügung Bezug nimmt.

Meines Erachtens rechtfertigt der Wortlaut der Vorschrift eine solche Auslegung nicht[2].
Zum einen ist bei der Annahme eines eindeutigen Gesetzeswortlauts große Skepsis geboten[3], zum anderen ist der Wortlaut des § 96 AO nicht eindeutig.
Es entspricht dem heutigen Sprachgebrauch, daß der Staat "Vergünstigungen gewährt" bzw. von "Pflichten befreit", ohne daß mit dieser Formulierung ein bestimmter Rechtscharakter der begünstigenden Verfügung gekennzeichnet werden soll.
G e w ä h r e n kann bedeuten, daß die Verfügung eine kraft Gesetzes entstandene Begünstigung feststellt, da der Staat auch hier begünstigend, d.h. gewährend auftritt[4]. "Gewähren" umfaßt ebenso die gestaltende Verfügung. Das gleiche gilt von "befreien".

---

1) Mattern-Meßmer, RdNr.513 zu § 96 AO.

2) Ebenso Spanner, StRK-Anm., GrEStG § 17, R.18.

3) Vgl. Larenz, S.258: "Der aus dem allgemeinen Sprachgebrauch zu entnehmende Wortsinn ist, von Zahlen und Eigennamen abgesehen, so gut wie niemals eindeutig."

4) A.A. (Begünstigen können nur rechtsbegründende Verfügungen) Barske, 5.Aufl., S.103.

Wenn eine Vorschrift nur eine Begünstigung bestimmten Rechtscharakters in ihren Tatbestand einbeziehen will, so bedarf es einer genaueren Kennzeichnung[1].
Die Wortwahl in § 96 AO ist rechtlich neutral. Ebensowenig kann daraus, daß die in § 96 AO aufgezählten begünstigenden Verfügungen noch besonders gekennzeichnet werden ("die gewähren ... oder befreien"), geschlossen werden, daß diese Formulierung besondere Bedeutung haben soll, daß sie das konstitutive Element herausstellen soll. Wenn man davon ausgeht, daß "gewähren" und "befreien" rechtsneutrale Ausdrücke sind, so kann der Gesetzgeber ebensogut den begünstigenden Charakter dieser Verfügungen herausheben wollen.

Es ist vielmehr umgekehrt davon auszugehen, daß der historische Gesetzgeber nicht zwischen rechtsgestaltenden und rechtsfeststellenden Verfügungen unterschieden hat. Er wollte insbesondere zwei Interessenkollisionen regeln[2], die Anerkennung eines Unternehmens als gemeinnützig und die Anerkennung von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen.
Beide Verfügungen haben jedoch deklaratorischen Charakter[3].
Nach den Formulierungen des RFH im Urteil v. 9.11.21[4] liegt sogar die Annahme nahe, daß eine Unterteilung der begünstigenden Verfügungen in rechtsgestaltende und rechtsfeststellende nach dem heutigen Begriffsverständnis nicht vorgenommen wurde.

---

1) Wie z.B. in § 134 Abs.3 EAO 1974 (Drucksache VI/1982): "Ein VA, der ein Recht ... b e g r ü n d e t oder b e s t ä t i g t ..."

2) Drucksache Nr.759, S.110 (2.Aufl.).

3) BFH v. 11.8.62 III 91/53 HFR 1962, S.197 hinsichtl. der Anerkennung der Gemeinnützigkeit, BFH v. 11.5.66 II 73/62 BStBl 1966 III, S.491 für Erstattungen. Der BFH subsumiert diese Verfügungen daher im Widerspruch zum Willen des historischen Gesetzgebers unter § 94 AO.

4) RFH v. 9.11.21 IV a A 80/21 Slg. Bd.7, S.218.

Barske[1] beschränkte den § 96 AO auf konstitutive Akte, da Verfügungen, auf die ein Rechtsanspruch besteht (diese sind nach Barske immer deklaratorisch), nicht begünstigen können, da sie die Rechtslage des Stpfl. nicht verbessern.
Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden, da sie von einer m.E. unvertretbaren Auffassung der begünstigenden Verfügung ausgeht. Diese knüpft nicht an einen Vergleich der formalen Rechtslage vor und nach Ergehen der Verfügung an, sondern es wird bei diesem Vergleich allein berücksichtigt, ob der Empfänger materiell begünstigt ist[2].
Eine Beschränkung der begünstigenden Verfügungen auf Ermessensentscheidungen, wie sie Barske annahm, würde die gleichartige Interessenlage bei den begünstigenden Rechtsentscheidungen der Verwaltung völlig mißachten.

Letzter Anhaltspunkt für eine einschränkende Auslegung des § 96 AO könnte die Interessenlage sein.
Wie schon ausgeführt[3], wird der Sachverhalt bei der Rücknahme begünstigender Verfügungen von dem Spannungsverhältnis zwischen dem Interesse des Staates an Gesetzmäßigkeit und dem Vertrauensinteresse des Stpfl. am Bestand der Verfügung geprägt. Diese Abwägung würde nur dann bei deklaratorischen Verfügungen generell zugunsten des Staates ausfallen, wenn im Gegensatz zu konstitutiven Verfügungen kein schutzwürdiges Vertrauen vorhanden wäre. Schutz verdient das Vertrauen des Empfängers grundsätzlich dann, wenn
1. ein Vertrauenstatbestand vorhanden war (der Empfänger nicht wußte, daß die Verfügung rechtswidrig ist),

---

1) Barske, 5.Aufl., S.103.
2) Nachweise bei Ossenbühl, S.5.
3) Seite 14 f.

2. er sich in seiner Lebenshaltung auf den Bestand der Verfügung eingerichtet hat, so daß eine Zurücknahme weitgreifende Folgen hätte,
3. die Fehlerquelle nicht in seinem Verantwortungsbereich liegt[1].

In allen drei Punkten unterscheiden sich rechtsgestaltende wie feststellende Verwaltungsakte nicht voneinander. Insbesondere ist es für die materiellen Auswirkungen einer Zurücknahme unerheblich, ob die Verfügung nun gestaltet oder festgestellt hat[2]. Für eine einschränkende Auslegung des § 96 AO ist kein Anhaltspunkt zu finden.
Der Wille des historischen Gesetzgebers und die durch Verfassungsgrundsätze bestimmte Interessenlage erfordern eine Gleichbehandlung von rechtsbegründenden wie rechtsfeststellenden Verwaltungsakten.
§ 96 AO betrifft in seinem Anwendungsbereich (ohne Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 94 AO) deklaratorische wie konstitutive begünstigende Verfügungen.

2. VERHÄLTNIS DES § 96 AO ZU § 94 AO

a) Ausgangspunkt

Ausgangspunkt der Untersuchung ist, daß die Systematik der gesetzlichen Regelung im Verhältnis § 94 Abs.1 Ziff.1 - § 96 AO und § 94 Abs.1 Ziff.2 - § 96 AO keine Differenzierung erlaubt[3].
Eine getrennte Würdigung der Rechtslage, wie sie von v. Wallis[4] hinsichtlich § 94 Abs.1 Ziff.1 und Ziff.2 AO vornimmt, verbietet sich aus diesem Grund.

---

1) Vgl. Ossenbühl, S.27/28.
2) Tipke, StW 1960, Sp.822.
3) Ebenso Tipke, StW 1960, Sp.827.
4) v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.4 zu § 94 AO.

Heyden[1] geht fehl, wenn er der Rechtsprechung eine unterschiedliche Behandlung der beiden Steuergruppen unterstellt. Zwar ergibt ein Vergleich der einschlägigen Urteile, daß auf dem Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern § 94 Abs.1 Nr.1 AO der Vorzug gegeben wurde[2], während bei Besitz- und Verkehrssteuern § 96 AO vorging[3]. Doch zeigt die Begründung der Urteile, daß man nicht differenzieren wollte, sondern auf Grund verschiedener Arten von Verfügungen zu anderen Ergebnissen kam[4].

b) Wortlaut

Der Wortlaut des § 94 AO selbst gibt keinen Hinweis auf ein bestimmtes Verhältnis. Insbesondere kann aus § 94 Abs.2 AO kein Vorrang des § 94 AO hinsichtlich der Verfügungen des § 229 Ziff.6, 7 AO abgeleitet werden, da diese Vorbehaltsklausel keine abschließende Aufzählung enthält[5].

c) Gesetzliche Stellung

Meines Erachtens ist auch aus der gesetzlichen Stellung der Paragraphen zueinander und der speziellen Aufzählung einzelner Bescheide in § 96 AO kein ausreichender Anhaltspunkt für ein bestimmtes Verhältnis zu gewinnen[6].

---

1) Heyden, StW 1957, Sp.139 ff.

2) BFH v. 15.10.58 VII 24/58 BStBl 1959 III, S.18;
v. 28.10.58 VII 130/56 BStBl 1959 III, S.16;
v. 2.12.59 VII 95/58 U BStBl 1960 III, S.127;
v. 12.10.60 VII 11/60 U BStBl 1961 III, S.9.

3) BFH v. 6.5.60 VI 228/59 S BStBl 1960 III, S.296;
v. 11.5.66 II 73/62 BStBl 1966 III, S.491.

4) So ist auf dem Gebiete der Besitz- und Verkehrssteuern wegen des deklaratorischen Charakters der Verfügung § 94 Abs.1 Ziff.2 AO angewandt worden:
BFH v. 11.8.62 III 91/53 HFR 1962, S.197;
BFH v. 6.3.69 V 115/64 Slg. Bd.95, S.198.

5) Vgl. Seite 24.

6) A.A. Spanner, StRK-Anm., GrEStG § 17, R.18, der in der gesetzlichen Stellung ein Indiz für den Vorrang des § 96 AO sieht.

Da das Nacheinander der Vorschriften schon vorhanden war, als sie noch keine Berührungspunkte hatten, kann die Reihenfolge der Paragraphen kein genügendes Indiz eines Vorranges einer Vorschrift für den Fall sein, daß sie auf Grund einer Änderung des Gesetzes sich im Anwendungsbereich überschneiden.
Auch die Aufzählung bestimmter Bescheide in § 96 AO gibt meines Erachtens noch keinen Hinweis. Denn die Bezugnahme in § 94 AO auf § 229 AO ist der genauen Aufzählung der in § 229 AO enthaltenen Verfügungen im § 94 AO selbst gleichwertig, so daß auch § 94 AO im Ergebnis spezielle Verfügungen aufzählt. Außerdem nennt § 96 AO nicht nur bestimmte Verfügungen, sondern bringt, wie bei der "Anerkennung", bestimmte Oberbegriffe, die erst einer rechtlichen Ausfüllung bedürfen.
Ebensowenig kann man daraus, daß § 94 AO zu §§ 222 ff. AO den Grundfall darstellt, auf ein gleiches Verhältnis zu § 96 AO schließen, da zu dem Zeitpunkt, als die Vorschriften konzipiert wurden, noch ein Nebeneinander der Tatbestände der Vorschriften bestand.

Aus der gesetzestechnischen Systematik ergibt sich daher kein Anhaltspunkt für die Bestimmung des Verhältnisses.

d) Nebeneinander

Ein Nebeneinander der Vorschriften ist wegen der Unvereinbarkeit der Rechtsfolgen von §§ 94, 223 AO und § 96 AO nicht möglich. Da die Zurücknahme von Erstattungen und Vergünstigungen wohl zumeist durch Rückforderung der erstatteten Beträge geschieht, diese Verfügung aber einer Steueranforderung entspricht, die nachträglich geschieht[1)], wäre statt § 94 AO

---

1) Vgl. zum Rechtscharakter des Rückforderungsbescheids Seite 144 ff.

§ 223 AO auf die Rückforderung anzuwenden[1], falls die Verfügung in das System der §§ 94, 222 ff. AO fallen sollte.

e) Spezialität

Spezialität ist rechtslogisch nicht möglich, da sich die Tatbestände der Paragraphen nur überschneiden, nicht aber der Anwendungsbereich der einen Vorschrift von dem der anderen Vorschrift mitumfaßt wird[2].

f) Alternativität

Alternativität der Vorschriften ließe sich nur auf Grund einschränkender Auslegung der nach dem Wortlaut sich überschneidenden Vorschriften annehmen.

Die herrschende Meinung, die den § 96 AO nur auf konstitutive Verfügungen anwendet, ist nach der hier vertretenen Ansicht abzulehnen[3].

Die von Becker-Riewald-Koch[4] vertretene Ansicht, daß Bescheide des Veranlagungsverfahrens unter § 94 AO, solche des Steuererhebungsverfahrens unter § 96 AO zu subsumieren sind, läßt sich weder aus dem Gesetz selbst, noch aus der gesetzlichen Entstehungsgeschichte ableiten. Ihr kann daher nicht gefolgt werden[5].

---

1) Lehnt man die Anwendung des § 223 AO ab, so bleibt bei einem Nebeneinander der Vorschriften die Unvereinbarkeit von § 94 Abs.1 Ziff.1 AO mit § 96 AO.

2) Larenz, S.174; gleicher Ansicht: Tipke, StW 1960, Sp.825.

3) S.45.

4) Becker-Riewald-Koch, § 94 AO, Anm.3.

5) BFH v. 15.12.54 VI 260/63 U BStBl 1965 III, S.232; Tipke, StW 1960, Sp.824.

Wendt[1], der die Überschneidung zwischen § 94 AO und § 96 AO dadurch beseitigt, daß er § 229 Ziff.6/7 AO auf belastende Verfügungen beschränkt, kommt hinsichtlich der einen Antrag teilweise ablehnenden Erstattungsverfügung zu einem unvertretbaren Ergebnis.

Wie Heyden[2] ausführt, würde die Zurücknahme eines solchen Bescheides nach der obigen Ansicht gleichzeitig unter § 94 AO und § 96 AO fallen. Denn soweit die Erstattungsverfügung dem Antrag entspricht, also begünstigend ist, käme § 96 AO in Frage, soweit sie ablehnt, also belastet, wäre § 94 AO und damit § 223 AO einschlägig. Das Gesetz geht jedoch nicht von einer gespaltenen Bestandskraft einer einzelnen Verfügung aus.

Wendt begründet seine Auslegung des § 229 AO insbesondere mit dem Hinweis, daß grundsätzlich Rechtsschutz nur bei belastenden Verfügungen gewährt wird, die einem Antrag stattgebende Verfügung also nicht anfechtbar sei und daher nicht unter § 229 AO fallen könne.

Damit vermengt er die allgemeine prozessuale Zulässigkeitsvoraussetzung des Rechtsschutzbedürfnisses mit der davon unabhängig bestehenden Frage nach der Zulässigkeit einer bestimmten Klageart, im speziellen Fall des zulässigen Rechtsbehelfs.

g) Subsidiarität

Bestehen bleibt nur die Möglichkeit der Subsidiarität zwischen den Vorschriften. Dafür hat sich Tipke[3], und

---

1) Wendt, BB 1956, S.655.
2) Heyden, StW 1957, Sp.137 ff. (162).
3) Tipke, StW 1960, Sp.825 f.

zwar für einen Vorrang des § 94 AO ausgesprochen[1]. Er begründet seine Ansicht folgendermaßen:
§ 76 AO 1919 habe nur belastenden, auf Grund eines besonderen Ermittlungsverfahrens ergehenden Bescheiden eine urteilsähnliche Bestandskraft verleihen wollen, während § 78 AO 1919 allein begünstigende Verfügungen, ob konstitutiv oder deklaratorisch, unter seinen Schutz stellen wollte. Diese Unterscheidung sei durch die am 1.1.1931 in Kraft getretene Änderung der Vorschrift verwässert worden. Seitdem würden die Vorschriften miteinander konkurrieren.
Zwar würde sich aus dem Gesetz selbst nicht ergeben, daß § 96 AO nur aushilfsweise neben § 94 AO gelten solle. Dafür spräche jedoch die Entwicklung des § 94 AO.
§ 76 AO 1919 sollte für Formalakte eine besondere abschließende Regelung bringen. Dabei sollte es offenbar nach seiner Erweiterung am 1.1.1931 auch bleiben. Dagegen spräche nichts im Gesetz für einen Vorrang des § 96 AO.
Tipke stellt völlig richtig die Entwicklung der Vorschriften dar und zeigt die rechtlichen Folgen der Gesetzesänderung vom 1.1.1931 auf.
Weitergehend als er bin ich der Meinung, daß der Gesetzgeber sich im Jahre 1931 über die Tragweite der Gesetzesänderung im klaren war und die Verfügungen des § 229 Ziff.6/7 AO dem Anwendungsbereich des § 96 AO entziehen wollte. Das Gutachten des RdF aus dem Jahre 1939[2] kann diese Annahme zwar nicht hinreichend begründen, da auf Grund der tiefgreifenden Änderung

---

1) Dagegen spricht Nake, StBp 1970, S.273 dem § 94 AO subsidiäre Geltung zu, ohne allerdings im Verhältnis zu § 96 AO weitere Schlüsse zu ziehen.

2) Abgedruckt im RFH U. v. 13.10.39 Vz 79/38 Slg. Bd.47, S.294 .

der politischen Verhältnisse der RdF des Jahres 1939 nicht über den Willen des Gesetzgebers des Jahres 1931 Auskunft geben kann.
Es erscheint mir aber wahrscheinlicher, daß die Tatbestandserweiterung eines Paragraphen, falls sie vorgenommen wird, auch eine Rechtsfolge haben soll, als daß diese Erweiterung völlig folgenlos, also rechtlich völlig bedeutungslos ist.
Der Wille des Gesetzgebers des Jahres 1930/31 war daher auf einen Vorrang des § 94 AO vor § 96 AO gerichtet.

Dieser Wille kollidiert mit dem verfassungsrechtlich[1] geschützten Vertrauensinteresse der Begünstigten, da die Bestandskraft der betroffenen Verfügungen nach dem Willen des Gesetzgebers durch die Änderung beseitigt wird[2].
Der Empfänger einer begünstigenden Verfügung hat auf Grund des aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Grundsatzes der Rechtssicherheit ein Anrecht auf Beachtung seines Vertrauens in den Bestand der Verfügung[3].

---

1) Siehe S.14.

2) Durch die Eröffnung des Anwendungsbereiches des § 223 AO; doch wird die Bestandskraft auch z.T. dann beseitigt, wenn man § 94 AO statt § 223 AO für anwendbar hält (§ 94 Abs.1 Ziff.1 AO). Außerdem führt die Anwendung des § 94 AO zu unvertretbaren Ergebnissen. Es ist nicht einzusehen, wieso Erstattungsverfügungen, denen das gleiche vorbereitende Verfahren vorausgeht, auf dem Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern keine, bei anderen Steuern eine erhöhte Bestandskraft haben sollen (ebenso Wendt, BB 1956, S.655; a.A.: Heyden, StW 1957, Sp.161 ff.).

3) Vgl. Spanner, StRK-Anm., GrEStG § 17, R.18.

Eine abstrakte Grundentscheidung des Gesetzes, die dieses Vertrauen nicht beachtet, setzt sich in einen Widerspruch mit einem der tragenden Grundsätze der Verfassung. Allein die Unterordnung der begünstigenden Verfügungen unter § 96 AO wird der verfassungsrechtlichen Forderung nach einem Bestandsschutz der Verfügungen gerecht.

Kernfrage ist daher, ob trotz des entgegenstehenden Willens des historischen Gesetzgebers eine Auslegung möglich ist, die § 96 AO vor § 94 AO den Vorrang einräumt.

Auslegung ist die Auseinanderlegung, Klarstellung, Verdeutlichung des im Gesetz beschlossenen Sinnes[1].

Dabei stellt sich häufig die obige Frage, ob das Gesetz im Sinne des Gesetzgebers (d.h. subjektiv = subjektive Theorie) oder nach der objektiven Theorie, auf Grund des dem Gesetz innewohnenden vernünftigen Sinnes, losgelöst von den subjektiven Vorstellungen des Gesetzgebers zu verstehen ist.

Das BVerfG hat sich in der Entscheidung vom 21.5.52[2] für die objektive Auslegungsmethode entschieden:

> "Maßgeblich für die Auslegung einer Gesetzesbestimmung ist der in dieser zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist. Nicht entscheidend ist dagegen die subjektive Vorstellung der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe oder einzelner ihrer Mitglieder über die Bedeutung dieser Bestimmung. Der Entstehungsgeschichte einer Vor-

---

1) Larenz, S.234.

2) BVerfG v. 21.5.52 zBvH 2/52 BVerfGE 1, S.299 (312).

schrift kommt für deren Auslegung nur insofern Bedeutung zu, als sie die Richtigkeit einer nach den gegebenen Grundsätzen erhaltenen Auslegung bestätigt oder Zweifel behebt, die auf dem angegebenen Weg nicht ausgeräumt werden können[1]."

Der BFH ist dieser Ansicht des BVerfG ausdrücklich beigetreten, ohne sie allerdings immer zu realisieren[2].

Dem Willen des Gesetzgebers der Jahre 1930/1931 kommt daher nur hilfsweise Bedeutung bei der Auslegung der §§ 94, 96 AO zu.

Der o b j e k t i v i e r t e Wille des Gesetzgebers ist mit allen anerkannten Auslegungsmethoden zu ergründen. Dabei ist zu beachten, daß die Vorschriften immer so auszulegen sind, daß sie mit den Grundsätzen der Verfassung im Einklang stehen (= Verfassungskonforme Auslegung)[3].
Auch der BFH hat sich für eine verfassungskonforme Gesetzesauslegung ausgesprochen[4].
Diese Auslegung ist Bestandteil der Auslegung des Gesetzes nach den allgemeinen Grundsätzen[5].
Bei vorkonstitutionellen Gesetzen wie der AO besteht die Verpflichtung zur obigen Auslegung einmal positivrechtlich in Art.1 Abs.3 GG, Art.20 Abs.3 GG, Art.28 Abs.1 GG[6], zum anderen ergibt sie sich rechtsdogmatisch. Denn das Rechtssystem des Staates bildet eine Einheit, die von der Verfassung und den in ihr

---

1) St. Rspr. des BVerfG und inzwischen ganz h.M.: Nachweis der Rspr. des BVerfG bei Tipke-Kruse, RdNr.4 zu § 1 StAnpG.
2) BFH v. 10.2.53 I 113/52 U BStBl 1953 III, S.102 (104), v. 8.9.53 I 57/52 U BStBl 1953 III, S.344, v. 11.12.56 I 115/56 U BStBl 1957 III, S.49 (51).
3) So insbesondere BVerfG v. 3.10.57 2 BvL. 7/56 BVerfGE 7, S.120 (126); Nachweis der st. Rspr. des BVerfG in Tipke-Kruse, RdNr.7 zu § 1 StAnpG.
4) BFH v. 4.3.64 II 41/60 U BStBl 1964 III, S.246 (247), v. 3.8.67 IV 47/65 BStBl 1967 III, S.601 (606).
5) Spanner, AöR 1966, S.505, 507 ff. (509), 535.
6) Spanner, AöR 1966, S.507.

enthaltenen Grundgedanken beherrscht wird, so daß nur eine solche Auslegung gesetzlicher Bestimmungen zulässig ist, die mit der Verfassung in Einklang zu bringen ist[1].

Sind zwei verschiedene Deutungen einer Norm m ö g l i c h[2], so verdient diejenige den Vorzug, die einer Wertentscheidung der Verfassung besser entspricht[3].

Im konkreten Fall hat der historische gesetzgeberische Wille keinen so eindeutigen Ausdruck im Gesetz gefunden, daß eine entgegenstehende objektive Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes verstoßen würde. Nach dem Wortlaut wie dem Sinnzusammenhang der Vorschriften sind zwei Auslegungen möglich. Die objektive Interpretation der Paragraphen erfordert aber die Berücksichtigung des verfassungsrechtlich geschützten Vertrauens des Begünstigten am Bestand der Verfügung. Da nur die Unterordnung der Verfügungen des § 229 Ziff.6/7 AO unter § 96 AO diesen Schutz garantiert, ist auf Grund verfassungskonformer Auslegung anzunehmen, daß entgegen dem Willen des historischen Gesetzgebers § 94 AO und damit die §§ 222 ff. AO hinsichtlich begünstigender Verfügungen des § 229 AO nur subsidiär anwendbar sind.

Da § 96 AO nur die belastende Rücknahme von Vergünstigungen betrifft[4], ist für eine begünstigende Korrektur einer Erstattungsverfügung (Abgabenvergünsti-

---

1) BayVGH v. 13.2.52 VGHE n.F. 5 II 1952, S.19.

2) Als Unterfall der rechtssystematischen Auslegung (Bogs, S.25) hat sie die Auslegungsgrenzen zu beachten; vgl. zur Grenzbestimmung durch Wortlaut und Sinnzusammenhang BVerfG v. 11.6.58 1 BvL 149/52 BVerfGE 8, S.28.

3) BVerfG v. 23.10.58 1 BvL 45/56 BVerfGE 8, S.210 (221); BayVerfGH v. 6.3.52 VGHE n.F. 5 II, S.41.

4) "Zurücknahme" in § 96 AO bedeutet nach allgemeiner Ansicht (vgl. Woerner, BB 1969, Sp.1391 ff.) die ersatzlose Aufhebung einer Verfügung, "Einschränkung" den teilweisen ersatzlosen Wegfall.

gung) § 94 AO einschlägig[1]. § 223 AO ist nicht anwendbar, da es sich nicht um eine Nachforderung von Steuer handelt.

IV. KAPITEL
Zusammenfassung

Die §§ 222 ff. AO sind im Verhältnis zu § 94 AO für die Zurücknahme von Steuerbescheiden leges speziales.

Da die Rechtsfolge einer Korrektur von der Art der Vornahme und nicht von der Korrekturvorschrift abhängt, ist ein Nebeneinander der Vorschriften nutzlos.
Allein ein Verhältnis der Spezialität führt zu sinnvollen Ergebnissen.

§ 94 AO ist gegenüber § 96 AO subsidiär. Für ein Nebeneinander der Vorschriften läßt sich weder aus der historischen Entwicklung des Gesetzes noch aus allgemeinen Überlegungen ein Indiz finden.
Vielmehr spricht vieles dafür, daß der historische Gesetzgeber von einer Überschneidung der Tatbestände ausging und durch eine Gesetzesänderung im Jahre 1931 den § 94 AO vorrangig gestalten wollte. Dennoch ist das Gesetz nicht eindeutig.
Allein die Anwendung des § 96 AO für die auch vom Tatbestand des § 94 AO erfaßten begünstigenden Verfügungen wird dem Grundsatz der Rechtssicherheit gerecht. Auf Grund einer, den gesetzgeberischen Willen objektivierenden, verfassungskonformen Auslegung ist daher ein Vorrang des § 96 AO anzunehmen.

---

1) Ebenso, jedoch beschränkt auf die konstitutive Erstattungsverfügung Mattern-Meßmer, RdNr.483 zu § 94 AO; a.A. Fichtelmann, Inf L 1967, S.39, der § 93 AO anwendet, da er § 94 AO völlig außer Acht läßt.

D R I T T E R T E I L

Der Rechtscharakter des Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahrens

I. KAPITEL

Geschichtliche Entwicklung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs

Es erscheint angebracht, der Untersuchung des Rechtscharakters eine kurze Darstellung des historischen Werdegangs der LSt-Erhebung und eine Beschreibung des Verfahrens voranzustellen.

Die Einkommensteuer besteht nicht, wie z.B. die Ertragssteuern, in Deutschland seit mehreren hundert Jahren. Sie ist vielmehr im 19. Jahrhundert eingeführt worden. Zuerst in England erhoben, wurde sie später in Preußen, Sachsen, Württemberg, Bayern etc. eingeführt. Mit Gründung des Deutschen Reiches wurde die Vereinheitlichung der Einkommensteuer für das Deutsche Reich von verschiedenen Seiten aus angestrebt, was jedoch bis zu der Zeit nach dem 1. Weltkrieg am Widerstand der Länder scheiterte.
Vor der Verabschiedung des Einkommensteuergesetzes vom 29.3.1920[1)] gab es keine verfahrensmäßigen Unterschiede zwischen der Besteuerung des Einkommens aus selbständiger und unselbständiger Arbeit, es gab keine "Lohnsteuer".
Mit dem Gesetz vom 29.3.1920 wurde die Quellenbesteuerung beim Arbeitslohn eingeführt. Man erhob Abschlagszahlungen auf die Steuerschuld in Form von festen Lohn- und Gehaltsabzügen. Dieses Verfahren sollte den Stpfl., denen die Zahlung der Steuern früher bei we-

---

1) RGBl 1920, S.359.

sentlich geringeren Steuersätzen oft nur durch Gewährung von Teilzahlungen und Stundungen durch das FA möglich war, die Zahlung erleichtern und dem Staat den Steuereingang sichern. Diese Abschlagszahlungen waren vom Arbeitgeber durch Verwendung von Steuermarken zu erheben und konnten dem Arbeitnehmer auf seine durch Veranlagung festgestellte Steuerschuld angerechnet werden.

Man kann die Einführung dieses neuen Verfahrens als "Geburtsstunde" der Lohnsteuer bezeichnen.

Mit dem Gesetz vom 11.7.1921[1] wurde der Gedanke der Besteuerung an der Quelle voll durchgeführt mit dem Endziel, für die große Masse der Arbeitnehmer eine nachträgliche Veranlagung mit Nachforderungen und Erstattungen zu vermeiden. Vorher hatte der Gesetzgeber durch Einführung persönlicher Freibeträge für die steuerliche Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse gesorgt. Allein die Großverdiener unter den Arbeitnehmern wurden noch veranlagt, was jedoch nicht zu einer Erstattung führen konnte.

Im Jahre 1925[2] war dann zum ersten Mal eine Rückerstattung von Lohnsteuer vorgesehen, jedoch beschränkt auf Verdienstausfall und das Vorliegen besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse (außergewöhnliche Belastungen).

Auf Grund der sinkenden Staatseinnahmen durch die Wirtschaftskrise wurde diese Erstattung 1931 wieder beseitigt[3].

Am Verfahren der Erhebung änderten sich bis 1946 nur Details. Im Nachkriegsdeutschland bis zur Währungsreform wurden durch das Kontrollratsgesetz Nr.12 vom 11.2.1946[4] zahlreiche Bestimmungen geändert, fast

---

1) RGBl 1921, S.845.

2) Im ESt-Gesetz v. 16.8.25, RGBl 1925 I, S.189.

3) Zweite Notverordnung vom 5.6.1931, RGBl 1931 I, S.279.

4) StuZBl 1964, S.3.

alle Steuervergünstigungen beseitigt und der Steuersatz stark erhöht.
Erst mit der Währungsreform 1948 setzte eine neue Entwicklung ein. Während sich bis zu diesem Zeitpunkt die Lohnsteuer zu immer größerer Selbständigkeit entwickelt hatte und im Gegensatz zur Einkommensteuer objektsteuerartigen[1] Charakter bekam[2], wurde nach 1948 die Steuer des Arbeitnehmers in ihren Auswirkungen weitgehend an die veranlagte Einkommensteuer angepaßt, soweit es die verschiedenen Erhebungsverfahren zuließen.

Wichtigster Schritt war die Einführung des Lohnsteuerjahresausgleichs gem. § 35 LStDV i.d.F. der Änderungs-VO vom 16.10.58[3], Gesetz über den LStJA für das Kalenderjahr 1949 vom 23.3.50[4].
Damit war die Lohnsteuer wieder zur Jahressteuer geworden und hinsichtlich der Steuerbelastung an die Einkommensteuer angeglichen[5]. Das Verbot der Erstattung von Lohnsteuer bei der Veranlagung der "Mehrverdiener" wurde beseitigt und die Veranlagung auf Antrag eingeführt.
Durch die Rechtsprechung des BFH und des BVerfG[6], die die unterschiedliche Steuerbelastung von Lohnsteuer- und Einkommensteuerpflichtigen wegen Verstoßes gegen Art.3 GG für verfassungswidrig erklärten, kam es zu

---

1) Vgl. RFH, Gutachten vom 14.12.26 VI D 2/26 Slg. Bd.20, S.164 (169); v. 15.3.28 VI A 627/27 Slg. Bd.23, S.191 (194).

2) So wurde die Steuer nach einer Monatslohnsteuertabelle erhoben. Schwankungen in der Höhe des Arbeitslohnes während mehrerer Erhebungszeiträume wurden nicht berücksichtigt. Es gab keine Steuererstattung.

3) AMBlFin 1948, S.54.

4) BGBl I, S.45.

5) BFH v. 12.5.55 IV 69/55 U BStBl 1955 III, S.213 (214); vgl. hinsichtlich der Widerstände und Argumente gegen eine Einführung: BFH v. 6.4.51 IV 70/51 S BStBl 1951 III, S.100 (101).

6) BVerfG v. 13.12.67 1 BvR 679/64 BStBl 1968 II, S.70; BFH v. 6.4.51, Fußnote 5.

einer weitgehenden Übereinstimmung der bis dahin z.T. unterschiedlichen Rechtsvorschriften.
Geblieben sind die verfahrensmäßigen Unterschiede, nachträgliche Veranlagung einerseits und Steuerabzug an der Quelle andererseits.
Inzwischen stellen von 19,7 Millionen LSt - belasteten Arbeitnehmern 14 Millionen einen Antrag auf LStJA, so daß man bei Berücksichtigung von 3,3 Millionen veranlagten Arbeitnehmern zu dem Schluß kommen kann, daß der LStJA den normalen Abschluß des LSt - Abzugsverfahrens bildet[1].

II. KAPITEL
Durchführung des Steuerabzugs und des Lohnsteuer-Jahresausgleichs

Die Gemeindebehörde schreibt dem Arbeitnehmer eine Lohnsteuerkarte aus, auf der die für die Berechnung der Steuer wesentlichen persönlichen Verhältnisse eingetragen sind[2]. Ist anzunehmen, daß im Laufe des Jahres eine Änderung dieser Verhältnisse eintritt, die auf das Jahr einwirkt, so kann dies schon zu diesem Zeitpunkt vermerkt werden. Ändern sich im Laufe des Jahres die Verhältnisse, so ist die Lohnsteuerkarte von der Gemeindebehörde zu ändern. Freibeträge werden vom FA eingetragen. Diese Karte übergibt der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber. Dieser errechnet auf Grund dieser Karte und einer Lohnsteuertabelle, die dem Lohnzahlungszeitraum angepaßt ist und aus der Jahressteuertabelle entwickelt wurde, die für den Lohnzeitraum anfallende Steuer, zieht sie vom Arbeitslohn ab und überweist sie an das zuständige FA.

---

1) Zahlen für 1970 nach St.-Reformk., ESt LSt II, RdNr.750.

2) Vgl. dazu §§ 38 ff. EStG, §§ 1 ff. LStDV.

Wird nach Ablauf des Jahres vom Stpfl. kein Antrag auf LStJA gestellt, so stellen die Abzugsbeträge die endgültige Steuerschuld dar.
Hat der Arbeitnehmer eine bestimmte Einkommensgrenze überschritten, so ist er zu veranlagen. Dabei werden die für die Bemessung der Steuer wesentlichen Verhältnisse ermittelt, ohne daß eine Bindung an die Feststellungen auf der LSt-Karte besteht. Die Abzugsbeträge werden auf die nach einer Jahrestabelle errechneten Steuerschuld angerechnet. Besteht noch eine Steuerschuld, so wird diese durch Bescheid angefordert. Ist zu viel Steuer entrichtet, wird erstattet.

Der Stpfl., der auf Grund seines niedrigeren Einkommens nicht veranlagt wird, kann einen Antrag auf LStJA stellen.
Dann werden wie bei der Veranlagung die für die Steuerbemessung maßgeblichen Verhältnisse ohne Bindung an die LSt-Karte überprüft. Allein das Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit wird berücksichtigt. Hat der Arbeitnehmer zu viel Steuer entrichtet, wird erstattet. Ist die nach der Jahrestabelle errechnete Steuerschuld höher als die Summe der Abzugsbeträge, kann das FA den Fehlbetrag nicht nachfordern.
Bei einer Stattgabe des Antrags wird die Erstattung durch Überweisung des Betrages auf das Konto des Stpfl. oder Auszahlung durch die Post vorgenommen, bei (teilweiser) Ablehnung ergeht ein schriftlicher Bescheid.

III. KAPITEL
Die Meinungen zum Rechtscharakter des Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahrens

Wie sich schon bei der kurzen Beschreibung des Verfahrensablaufs gezeigt hat, hat der LStJA mit der Veranlagung eines Arbeitnehmers große Ähnlichkeit.

In beiden Fällen wird die Jahressteuer ohne eine Bindung an die Feststellungen im Abzugsverfahren berechnet. Auf Grund dieser Berechnung wird das FA zugunsten des Stpfl. tätig oder (nur bei der Veranlagung) fordert Steuer nach.
Es liegt daher auf der Hand, den LStJA als Veranlagungsverfahren anzusehen.
Andererseits spricht die gesetzliche Ermächtigung (§ 42 Abs.1 EStG) zur Durchführung dieses Verfahrens allein davon, daß der Unterschiedsbetrag zwischen einbehaltener LSt und der Jahreslohnsteuer zu erstatten ist.
Zwischen diesen beiden Möglichkeiten, Veranlagungsverfahren einerseits, Erstattungsverfahren andererseits, bewegt sich daher der Meinungsstreit.

Unbestritten ist allein, daß es sich bei der den LStJA abschließenden formlosen Auszahlung um die Erstattung von Steuer handelt. Ob diese Verfügung[1)] noch einen weiteren Inhalt hat, einen Steuerbescheid mitumfaßt, ist eine Frage nach der rechtlichen Einordnung des Verfahrens.

Der BFH hat in st. Rspr. den LStJA als reines Erstat-

---

1) Teilweise wird die Auszahlung als Realakt angesehen, vgl. dazu S.109 ff.

tungsverfahren angesehen[1].
Er erkennt zwar an, daß Voraussetzung der Erstattung die Ermittlung und Berechnung der Jahressteuer ist. Diese Neuberechnung sei aber nicht Selbstzweck des Verfahrens und geschehe nicht zur Lohnsteuerfestsetzung[2]. Mit dem Steuerabzug habe der Arbeitnehmer grundsätzlich die gesetzlich geschuldete ESt entrichtet, ohne daß es einer besonderen Steuerfestsetzung bedürfe. Der LStJA sei nicht auf die Festsetzung einer Steuerschuld, sondern allein auf die Erstattung zu viel gezahlter LSt gerichtet. Die Berechnung sei keine selbständige Steuerfestsetzung, sondern allein Grundlage der Erstattung[3]. Auf Grund dieser Berechnung könne ja auch keine Steuer nachgefordert werden[4].

Als konstitutiver Erstattungsverfügung käme dem LStJA-Bescheid der Schutz des § 96 AO zu.
Gleicher Ansicht ist die wohl h.M. in der Literatur und die Mehrzahl der Finanzgerichte[5].

---

1) BFH v. 27.1.55 IV 550/53 U BStBl 1955 III, S.77;
v. 6.5.60 VI 228/59 S BStBl 1960 III, S.296;
v. 16.3.62 VI 85/61 U BStBl 1962 III, S.282;
v. 9.6.65 VI 237/64 HFR 1965, S.513;
v. 24.11.65 VI 307/63 U BStBl 1966 III, S.129;
v. 23.9.66 VI 296/65 BStBl 1967 III, S.96;
v. 1.12.67 VI B 72/67 BStBl 1968 II, S.287;
v. 13.8.71 VI R 175/68 BB 1972, S.74.

2) BFH v. 23.9.66, Fußnote 1.

3) BFH v. 23.9.66 VI 296/65 BStBl 1967 III, S.96.

4) BFH v. 1.12.67 VI B 72/67 BStBl 1968 II, S.287.

5) FG Stuttgart v. 8.9.59 IV 56/59 EFG 1960, S.113; FG Hamburg v. 29.11.61 I 232-233/61 EFG 1962, S.402; Anonym, Anm. zu BFH v. 6.5.60 VI 228/59 S in B 1960, S.865; Barske, 8.Aufl., S.155; Berdecki, BB 1969, S.1521; Blümich-Falk, § 42 EStG, Anm.8; Carstens, Inf 1964, S.126; Fuhrmann, StWa 1964, S.39; Giese-Plath, § 96 AO, Anm.2; Hartz, B 1967, S.229; Hartz-Meeßen, Stichwort LStJA, Anm.6; ders., Stichwort Veranlagung; Hippe, S.49 f.; Hoffmann, Loep., BFH-Bespr. zu 23.9.66 (IV); Hübner, StB 1971, S.117 u. S.225; Krah, Inf 1963, S.403; Kolbeck, NWB F.6, S.2254; Kühn, § 96 AO, Anm.2;

(b.w.)

Entgegengesetzter Ansicht ist das FG Hamburg im U. v. 28.6.1957[1].

Das FG ist der Meinung, daß im LStJA-Verfahren ein Steuerbescheid zu ergehen hat.

Es unterscheidet beim LStJA zwischen dem Festsetzungsverfahren, bei dem die Jahressteuer festgesetzt wird und dem daran anschließenden Erstattungsverfahren, dessen Voraussetzung die Steuerfestsetzung sei.

Das Festsetzungsverfahren habe mit einem Steuerbescheid zu enden. Der Erstattungsanspruch des LStJA sei mit Rechtsmitteln erst verfolgbar, wenn die Steuer festgesetzt sei.

Daß es beim LStJA zwei Verfahren geben müsse, zeige sich, wenn der LSt-Erstattungsanspruch an einen Dritten abgetreten werde. Der neue Gläubiger habe auf das Festsetzungsverfahren keinen Einfluß, da er nicht in die Rechtsstellung des Stpfl. eintreten könne. Er könne daher gegen die LSt-Festsetzung kein Rechtsmittel einlegen, sondern müsse die Steuerfestsetzung hinnehmen.

Die Steuerfestsetzung sei auch nicht unselbständiger Teil des Erstattungsverfahrens, so daß kein Steuerbescheid zu ergehen habe. Aus der Systematik des Steuerverfahrensrechts ergebe sich, daß zwischen der Steuerfestsetzung einerseits und der Zahlung bzw. der Erstattung der Steuer andererseits unterschieden werden müsse. Die Festsetzung der Steuer sei von selbständiger Bedeutung. Dieser Grundsatz zeige sich in den §§ 210 und 151 AO. Aus § 151 AO ergebe sich, daß eine Erstattung nur möglich sei, wenn der frühere Bescheid,

---

Lademann-Lenski-Brockhoff, § 42 EStG, Anm.3; Littmann, § 42 EStG, Anm.9; Mattern-Meßmer, RdNr.525 zu § 96 AO; Nake, Loep., BFH-Bespr. zu 6.5.60 (III); ders. in BB 1960, S.400; Oeftering-Görbing, JAV Blatt 8,5; Riewald, § 222 AO, Anm.1 d. Abs.4; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.19 zu § 96 AO; Wismeth, DStR 1971, S.454.

1) FG Hamburg v. 28.6.57 II 76/56 EFG 1958, S.28.

auf Grund dessen die Zahlung erfolgte, vorher aufgehoben oder abgeändert wurde.
Da der Steuerbescheid, der zu ergeben habe, durch Überweisung des Betrages an den Stpfl., wenn auch formlos, so doch bekannt gemacht worden sei, würden die Rücknahmeregeln für Steuerbescheide eingreifen. § 210 b AO sei auf den Steuerbescheid anzuwenden. § 222 AO sei daher anzuwenden, auch wenn der Bescheid in der Praxis formlos erginge.
Für die Einordnung des LStJA als Veranlagungsverfahren hat sich ebenfalls ein großer Teil der Literatur, teilweise unter Hinweis auf die obigen Ausführungen, ausgesprochen und §§ 210 b, 222 AO angewandt[1].

Die Ansicht des FG Hamburg a.a.O. scheint durch eine neue Entscheidung des BFH bestätigt zu werden.
Ohne die Einordnung der LStJA-Verfügung als Erstattungsverfügung anzutasten, wird in der Entscheidung vom 10.7.70[2] auf Grund der Ähnlichkeit des Verfahrensablaufs des LStJA-Verfahrens mit einem Veranlagungsverfahren beides sachlich gleichgestellt[3].

---

1) Friesecke, StW 1963, Sp.623 (627); Hermann-Heuer, § 42 EStG, Anm.35; Kühn-Kutter, § 223 AO, Anm.1; Martens, StW 1970, Sp.110 ff. (122); ders., StW 1970, Sp.310 ff. (315); Protzen, S.45 (S.48); Späth, Stbg 1969, S.71 (74); Spitaler/Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.2 zu § 210 b AO, RdNr.45 zu § 222 AO; Tipke-Kruse, RdNr.1 zu § 210 b AO, RdNr.6 zu § 222 AO; Vogel, Einzelschrift S.11; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.6 zu § 151 AO; für einen formlosen Steuerbescheid und die Anwendung von § 223 AO: Högemann, Inf 1964, S.435; für den LStJA als Veranlagungsverfahren Späth, StB 1971, S.225.

2) BFH v. 10.7.70 VI B 2/69 BStBl 1970 II, S.686.

3) Inhaltlich behandelte das Urteil nicht die Zurücknahme einer Verfügung, sondern die prozessuale Rechtsstellung eines durch eine ablehnende LStJA-Verfügung beeinträchtigten LSt-Pflichtigen im Vergleich mit einem veranlagten Stpfl.

Denn da es im Ausgleichsverfahren nie Streitigkeiten über die Höhe des Vorabzugs gebe, sondern nur Streit um die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, liege das Schwergewicht des LStJA auf der Ermittlung der Jahressteuer.
Dieses Urteil könnte Bezug nehmen auf eine Entscheidung des BFH aus dem Jahre 1955[1], in dem das Ausgleichsverfahren, allerdings ohne Begründung, als eingeschränkte Veranlagung bezeichnet wird[2].
Auch das FG Niedersachsen[3] sieht in dem LStJA praktisch nichts anderes als ein auf nur eine Einkunftsart beschränktes Veranlagungsverfahren und kommt, ohne die Ausgleichsverfügung als Erstattungsbescheid in Frage zu stellen, auf Grund der inhaltlichen Gleichstellung zu einer Anwendung des § 222 AO[4].

---

1) BFH v. 12.5.55 IV 69/55 U BStBl 1955 III, S.213.

2) Ebenso für den LStJA als "eingeschränkte Veranlagung":
FG Hannover v. 19.7.63 VI L 100/63 EFG 1964, S.37 ff.; Blümich-Falk, § 42 EStG, Anm.a; Hippe, S.49; Kaatz, FR 1956, S.86; Lademann-Lensky-Brockhoff, § 42 EStG, Anm.1; Nake, BB 1960, S.400; Vangerow, StW 1955, Sp.505 ff. (507). Gegen eine solche Einordnung wohl: Conze, DStR 1962/63, S.703.

3) Nieders. FG v. 22.7.70 IV L 143/69 EFG 1970, S.522.

4) Vgl. auch Kühn, § 223 AO, Anm.1, der den "veranlagungsähnlichen" LStJA dem § 222 AO unterstellt.

IV. KAPITEL
Untersuchung des Rechtscharakters

A Einordnung auf Grund des EStG

1. WORTLAUT DES § 42 EStG

Der LStJA wird auf Grund des § 42 EStG durchgeführt. Während § 42 Abs.2 EStG eine Ermächtigungsnorm für Verfahrensvorschriften enthält[1], betrifft § 42 Abs.1 EStG die Voraussetzung und den Inhalt des Verfahrens:

> "Übersteigt die im Laufe des Kalenderjahres einbehaltene Lohnsteuer die auf den Jahresarbeitslohn entfallende Jahreslohnsteuer, so wird der Unterschiedsbetrag gegenüber der Jahreslohnsteuer erstattet (LStJA).
>
> Ein LStJA wird nicht durchgeführt, wenn der Arbeitnehmer zu veranlagen ist."

Durch § 42 Abs.1 EStG werden die Grenzen des LStJA bestimmt.

Zum einen kann auf Grund eines Verfahrens nach § 42 Abs.1 S.1 EStG keine Steuer nachgefordert werden, sondern nur Steuer erstattet werden[2], zum anderen beschränkt sich die Ermittlung und Berechnung der Jahressteuer auf nur eine der sieben Einkunftsarten, auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs.3 Ziff.4 EStG).

---

1) Die Verfahrensvorschriften in der JAV haben für die Untersuchung nur subsidiäre Bedeutung, da sie das Verfahren gemäß den in § 42 Abs.1 EStG enthaltenen Grundzügen ausgestalten.

2) So auch BFH v. 23.9.66 IV 296/65 BStBl 1967 III, S.96.

Das Verfahren weist daher im Verhältnis zu dem Umfang und der Folge normaler Veranlagungsverfahren (§ 25 EStG) Besonderheiten auf.
Beachtet man weiterhin, daß § 42 Abs.1 S.2 EStG den LStJA in einen Gegensatz zum Veranlagungsverfahren setzt, liegt es bei isolierter Betrachtung des § 42 EStG nahe, daß es sich beim LStJA um keine Veranlagung, sondern, da allein die Erstattung von Steuer angeordnet wird, um ein reines Erstattungsverfahren handelt.

Dennoch kann der Wortlaut der Vorschrift kein ausreichendes Indiz sein.
Auch wenn die Norm nicht von "Veranlagung" spricht, könnte man auf Grund allgemeiner Überlegungen zu einer rechtlichen Einordnung des Verfahrens als Veranlagungsverfahren kommen, auf Grund dessen dann erstattet wird.
§ 42 EStG würde damit insoweit harmonisieren, als es die Veranlagung gem. § 25 EStG auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beschränkt und als Rechtsfolge nur die Erstattung von Steuer zuläßt[1]. Folgerichtig würde dann § 42 Abs.1 S.2 EStG anordnen, daß für den Fall einer Veranlagung aus sonstigen Gründen die spezielle Veranlagung im LStJA nicht stattfinde.

Allerdings würde man dann den Wortlaut des § 42 Abs.1 S.2 EStG umdeuten, der allgemein bei Veranlagungen den LStJA ausschließt.

---

1) Hinsichtlich der rechtlichen Möglichkeit vgl. S.79 ff.

2. DAS VERHÄLTNIS DES § 42 EStG ZU DEN §§ 46, 25 EStG

Während der LStJA in dem Abschnitt:

"2. Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)"

geregelt ist, befindet sich die gesetzliche Regelung zur Veranlagung von Arbeitnehmern unter der besonderen Überschrift:

"4. Veranlagung von Steuerpflichtigen mit steuerabzugspflichtigem Einkommen."

In § 46 EStG werden dann die einzelnen Fälle der Veranlagung von LSt-Pflichtigen aufgezählt.

Bei der Auslegung der Vorschrift muß berücksichtigt werden, daß grundsätzlich gem. § 1 EStG jede natürliche Person einkommensteuerpflichtig ist und gem. § 25 EStG bei Vorliegen von Einkünften nach § 2 Abs.2 EStG zu veranlagen ist. Nach § 25 EStG gilt das nicht, soweit gem. §§ 46, 46 a EStG eine Veranlagung unterbleibt. Nach § 46 Abs.4 EStG haben Stpfl., bei denen die Voraussetzungen des § 46 Abs.1 und 2 EStG nicht vorliegen, ihre ESt-Schuld durch die Abzugsbeträge abgegolten und sind daher nicht zu veranlagen.

Allein wenn die Voraussetzungen des § 46 Abs.1 und 2 EStG erfüllt sind, findet nach dem Gesetz eine Veranlagung von Arbeitnehmern statt.

Aus der dargestellten gesetzlichen Konstruktion ergibt sich deutlich, daß das Gesetz von einer abschließenden Aufzählung der Veranlagung LSt-Pflichtiger in § 46 EStG ausgeht.

Würde § 42 Abs.1 und 2 EStG ein besonderes Veranlagungsverfahren beinhalten, das nicht an die Voraussetzungen des § 46 EStG geknüpft ist, würde es sich in einen Widerspruch zu § 46 EStG setzen.

Die gesetzliche Regelung wäre widersprüchlich. Dagegen würde es bei einer Einordnung des Verfahrens als Erstattungsverfahren zu keiner Kollision kommen.

3. GLIEDERUNG DES EStG

Auch die Gesetzesüberschriften sprechen für eine abschließende Regelung der Arbeitnehmer-Veranlagung in § 46 EStG. Wenn den Veranlagungen der LSt-Pflichtigen ein besonderer Abschnitt mit besonderer Überschrift gewidmet ist, kann davon ausgegangen werden, daß im Zweifel alle einschlägigen Veranlagungen in diesem Abschnitt enthalten sind.
Die Regelung einer besonderen Veranlagung in dem Abschnitt "Steuerabzug vom Arbeitslohn" würde der systematischen Einteilung der gesetzlichen Regelung widersprechen.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß der Wortlaut und der systematische Aufbau des EStG gegen eine Einordnung des LStJA als Veranlagungsverfahren sprechen.

B Einordnung auf Grund der historischen Entwicklung

Der geschichtliche Werdegang des Abzugsverfahrens zeigt, daß er seinen Grund in der verfahrensmäßigen Vereinfachung der Steuererhebung gegenüber dem Veranlagungsverfahren hat.
Da sich das Veranlagungsverfahren für das Massenverfahren der ESt-Erhebung von Arbeitnehmern als zu schwerfällig erwies und den wirtschaftlichen Gegebenheiten bei Lohnempfängern nicht gerecht wurde[1], führte man den Steuerabzug an der Quelle ein. Besondere

---

1) Während der Stpfl. seine wirtschaftlichen Verhältnisse auf einen Lohnzahlungszeitraum von einem Monat einstellen muß, wird die ESt-Schuld jährlich fällig und vierteljährlich vorausgezahlt.

Belastungen auf Grund spezieller persönlicher Verhältnisse wurden in einem nachträglichen Erstattungsverfahren ausgeglichen[1]. Dieses ist nach einigen Jahren wieder beseitigt worden[2].
Wie in der Entscheidung des BFH vom 6.4.51[3] dargestellt, ist es bei den Beratungen zur Frage der Beseitigung des Erstattungsverbots bei der LSt im Jahre 1949 zu Kontroversen zwischen Befürwortern und Gegnern gekommen. Während nach Meinung der ersteren die Benachteiligung des Arbeitnehmers durch das Abzugsverfahren einen Ausgleich erforderte, waren die letzteren aus Gründen des erhöhten "Verwaltungsaufwands und des ungeheuren Leerlaufs der Wirtschaft", der bei der Erstattung abgezogener Beträge entstände, gegen eine Wiedereinführung.

Der Gesetzgeber hat sich für eine Wiedereinführung der Erstattung und damit für die Möglichkeit der ergebnismäßigen Gleichstellung der Steuerbelastung aller ESt-Pflichtigen entschieden.
Zu diesem Zeitpunkt bestand noch immer die Verpflichtung des FA zur Veranlagung von mehrverdienenden Arbeitnehmern. Gleichzeitig mit dem LStJA wurde auch die Veranlagung auf Antrag eingeführt.
Die Wahl eines nach Namen, Umfang und gesetzlicher Regelung von der Veranlagung abweichenden Verfahrens und der historische Bezug auf die Erstattungsmöglichkeit der Jahre 1925 bis 1930 zeigen deutlich, daß der Gesetzgeber der Erstattung kein Veranlagungsverfahren vorangehen lassen wollte. Sonst wäre die besondere, von der Veranlagung streng gesonderte gesetzliche Behandlung des LStJA unverständlich.

---

1) § 93 EStG v. 10.8.25, RGBl 1925 I, S.189.
2) VO von 5.6.31, RGBl 1931 I, S.279.
3) BFH v. 6.4.51 IV 70/51 S BStBl 1951 III, S.100.

C Einordnung nach dem Sinn des Verfahrens

1. VERFASSUNGSRECHTLICHE VERPFLICHTUNG ZUR GLEICHBEHANDLUNG

Nach allgemeiner Ansicht ist die Lohnsteuer eine Erhebungsform der Einkommensteuer[1].
Bei der Besteuerung von Einkünften sind daher der veranlagte ESt-Pflichtige und der dem Abzug unterworfene LSt-Pflichtige als grundsätzlich gleich anzusehen.
Die im Steuerrecht besonders zu beachtenden Anforderungen an die praktikable Ausgestaltung des Erhebungsverfahrens ermöglichen zwar eine unterschiedliche Erhebungsart der Steuer, ohne daß gegen Art.3 GG verstoßen wird[2], doch muß sich diese unterschiedliche Behandlung im Interesse der Gleichheit der Besteuerung auf diejenigen Punkte beschränken, in denen eine abweichende Regelung durch die Besonderheiten des Veranlagungs- oder des Lohnsteuerabzugsverfahrens sachlich hinreichend gerechtfertigt ist[3].
Ein LSt-Pflichtiger darf daher zu keiner höheren Einkommensteuer herangezogen werden als ein veranlagter Stpfl. mit gleich hohem Einkommen und gleichen persönlichen Verhältnissen[4]. Eine unterschiedliche Behandlung mag daher in engen Grenzen gerechtfertigt sein, eine **endgültige** unterschiedliche steuerliche Belastung ist es nicht, auch wenn sie aus den Verfahrensunterschieden zwischen Abzug und Veranlagung resultiert.

---

1) BVerfG v. 13.12.67 1 BvR 679/64 BStBl 1968 II, S.70/71; BFH v. 6.4.51 IV 70/51 S BStBl 1951 III, S.100; v. 12.5.55 IV 69/55 U BStBl 1955 III, S.213.

2) BVerfG v. 19.10.67 1 BvR 477/67 B 1967, S.2053.

3) BVerfG v. 13.12.67 a.a.O. Fußnote 1; BFH v. 12.12.56 VI 16/55 U BStBl 1957 III, S.77; Krohn WpM 1968, S.862 (868); Schmidt-Bleibtreu, BB 1968, S.677 (680); Späth, StBg 1969, S.74.

4) BFH v. 6.4.51 IV 70/51 S BStBl 1951 III, S.100.

2. MATERIELLE AUSWIRKUNGEN DES UNTERSCHIEDLICHEN ESt-ERHEBUNGSVERFAHRENS

Auf Grund der Besonderheiten des Abzugsverfahrens, insbesondere auf Grund der steuerlichen Anknüpfung an die Lohnzahlungszeiträume, kommt es wegen der p r o g r e s s i v e n Einkommensbesteuerung zu Unterschieden.
Der Stpfl., der zeitweise arbeitslos war, zahlte im Ergebnis nach einem Steuersatz, als habe er das ganze Jahr hindurch Arbeitslohn in der während seiner Beschäftigung erreichten monatlichen Höhe gezahlt. Würde er veranlagt, so fiele er, da sein zeitweise bezogener Arbeitslohn den gesamten Jahreseinkünften entspricht, in eine wesentlich niedrigere Steuersatzgruppe.
Das gleiche gilt für Arbeitnehmer, die in den verschiedenen Lohnzahlungszeiträumen größeren Lohnschwankungen ausgesetzt sind und daher nach unterschiedlichen Steuersätzen versteuert werden. Eine Veranlagung würde hier für eine Nivellierung und damit für eine Minderung der Steuer sorgen.

B e s t ä n d e k e i n L S t J A , so würden Millionen von Arbeitnehmern jedes Jahr mehr oder minder gravierend steuerlich stärker belastet als veranlagte ESt-Pflichtige.
Diese endgültige steuerliche Mehrbelastung würde gegen die steuerliche Gleichheit und damit gegen Art.3 GG verstoßen.
Im Gegensatz zu dem Sachverhalt, den das BVerfG im Beschluß vom 13.12.67[1)] zu beurteilen hatte, stellt hier nicht die unterschiedliche Behandlung zwischen

---

1) BVerfG v. 13.12.67 a.a.O. Fußnote 1 Seite 71.

ESt- und LSt-Pflichtigen selbst den Verfassungsverstoß dar, so daß es in der Hand des Gesetzgebers liegt, diesen Unterschied entweder auf der Seite des ESt-Pflichtigen oder des LSt-Pflichtigen zu beseitigen. Hier ist allein die Mehrbelastung des Arbeitnehmers verfassungswidrig, da sie daraus resultiert, daß der Abzug an die Lohnzahlungszeiträume anknüpft, diese aber nicht mit dem Steuerzeitraum (ESt ist Jahressteuer, § 2 Abs.1 EStG) übereinstimmen, die Mehrbelastung also auf einer Abweichung von der grundsätzlichen Erhebungsform beruht. Ein Wahlrecht stünde dem Gesetzgeber hier nicht zu.

3. ERSTATTUNGSANSPRUCH DES LSt-PFLICHTIGEN

Da die Mehrbelastung ohne die Existenz des LStJA verfassungswidrig wäre, der Staat demnach kein Recht auf den Mehrbetrag hätte, wäre er um den Betrag, um den die Abzugsbeträge die ESt-Schuld des Jahres übersteigen, z u U n r e c h t b e r e i c h e r t .

Auf diese unrechtmäßige Bereicherung hätte der Stpfl. einen Erstattungsanspruch, der sich auf den allgemeinen Rechtsgedanken gründet, daß, wer auf Kosten der Allgemeinheit oder eines einzelnen etwas zu Unrecht erhalten hat, zur Herausgabe verpflichtet ist.

4. EXISTENZ EINES ALLGEMEINEN ERSTATTUNGSANSPRUCHS

Im Verwaltungsrecht ist die Existenz eines allgemeinen Erstattungsanspruchs anerkannt. Ohne diesen Anspruch auf eine Norm zu stützen, ist er als ein eigenes, den besonderen Bedürfnissen und Erfordernissen des allgemeinen Verwaltungsrechts entsprechendes

Rechtsinstitut entwickelt worden. Die §§ 812 ff. BGB werden dabei nicht angewandt, sondern nur als Ausdruck eines allgemeinen, sich auf das Zivil- und öffentliche Recht erstreckenden Rechtsgedankens angesehen. Sie sind Beleg für das Vorhandensein und die Notwendigkeit dieses Gedankens, den der Richter schöpferisch in das öffentliche Recht eingeführt und nach dessen Eigenart und Erfordernissen begrenzt und angewendet hat[1].

Im Gegensatz zum Allgemeinen Verwaltungsrecht besteht im Steuerrecht in den §§ 150 ff. AO eine Regelung bestimmter Erstattungsansprüche. Da das Steuerrecht Teil des Verwaltungsrechts ist[2], gelten, soweit nicht gesetzliche Normierungen oder Besonderheiten der Materie eingreifen, die Grundsätze des allgemeinen Verwaltungsrechts[3], also auch die Lehre vom Erstattungsanspruch[4].
Die gesetzliche Normierung setzt daher die Existenz eines allgemeinen Erstattungs-(Bereicherungs-)anspruchs voraus[5].

---

1) BVerwG v. 28.6.57 IV C 235/56 NJW 1958, S.154 (156); v. 26.2.65 VII C 71/63 NJW 1965, S.1344/1345; Forsthoff, S.169; Wolff, § 44 I b Nr.6, S.306.

2) Boettcher, StW 1962, Sp.1; Felix, Festschrift, S.135 ff. (141); Hartz, Staatsbürger und Staatsgewalt, Bd.1, S.239 ff.; Tipke-Kruse, RdNr.1 zu § 97 AO.

3) Boettcher, StW 1962, Sp.4; Hartz, Staatsbürger und Staatsgewalt, Bd.1, S.245.

4) V. Canstein, S.13; Tipke-Kruse, RdNr.3 vor §§ 150-159 AO; a.A. (gegen eine Geltung) Becker-Riewald-Koch, § 150 AO, Vorbem.2 Abs.2.

5) Vgl. auch das Gutachten des RFH v. 26.10.26 - Großer Senat D 1/26 RStBl 1926, 333, wonach nicht nur gesetzlich erfaßte Erstattungsansprüche anzuerkennen sind, sondern auch solche, die aus dem gesamten Inhalt eines Steuergesetzes hergeleitet werden können.
Siehe auch RFH v. 15.12.24 Großer Senat 3/24 Slg. Bd.15, S.180 (182); RFH v. 9.12.31 VI A 2172/30 RStBl 1932, S.74, wo verallgemeinernd gesagt wird, die Erstattungsansprüche zielten auf Herausgabe dessen, was das Reich auf Kosten des Erstattungsberechtigten erlangt habe. (b.w.)

Entgegen der Meinung des BFH[1] wird hier davon ausgegangen, daß die Regelung der Erstattungsansprüche zugunsten des Stpfl. nicht abschließend ist[2], da dafür kein Indiz vorhanden ist, vielmehr die Existenz eines allgemeinen Erstattungsanspruchs eher dafür spricht, daß jede ungerechtfertigte Bereicherung auszugleichen ist. Außerdem wollte die AO alle denkbaren Erstattungsansprüche aufzählen[3], so daß sie im Falle fehlender Vollständigkeit zu ergänzen ist[4].

Siehe auch BFH v. 26.3.65 VI 260/64 U BStBl 1965 III, S.435 (436), wo der steuerrechtliche Rückforderungsanspruch aus dem allgemeinen Prinzip abgeleitet wird, daß bei Wegfall des Rechtsgrunds einer hoheitlichen Leistung diese zurückzuzahlen ist. F ü r einen allgemeinen, der gesetzlichen Regelung vorgegebenen Erstattungsanspruch haben sich ausgesprochen: FG Rheinland-Pfalz v. 6.2.69 II 2 a/69 EFG 1969, Seite 248; Niedersächsisches FG v. 22.7.70 IV L 143/69 EFG 1970, S.523; v. Canstein, S.13; Dürschke, FR 1959, S.487 (488); Hensel, S.180; Heyden, StW 1957, Sp.147; Kruse, Loep., BFH-Bespr. zu 28.8.59 (II); ders., StW 1959, Sp.244; Nake, StWK, Gr.4, S.423; Tipke-Kruse, RdNr.3 vor §§ 150-159 AO.
G e g e n einen allgemeinen Erstattungsanspruch haben sich ausgesprochen: BFH v. 6.9.62 V 166/59 U BStBl 1962 III, S.494; Becker-Riewald-Koch, Anm.5 vor § 150 AO; Giese-Plath, § 150 AO, Anm.1; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.2 vor und nach § 150 AO.

1) BFH v. 6.9.62 V 166/59 U BStBl 1962 III, S.494.

2) Ebenso: v. Canstein, S.13; Hensel, S.180; Heyden, StW 1957, Sp.147; Kruse, StW 1959, Sp.244; Tipke-Kruse, RdNr.3 vor §§ 150-159 AO; FG Rheinland-Pfalz v. 6.2.69 II 2 a/69 EFG 1969, Seite 248. A.A.: Becker-Riewald-Koch, Anm.5 vor § 150 AO; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.2 vor § 150 AO.

3) Vgl. Begründung der Vorschrift: Drucksachen der Nationalversammlung Nr.759, S.109.

4) Hensel, S.180, Fußnote 2.

5. DER LOHNSTEUER-JAHRESAUSGLEICH ALS ERSTATTUNGSVERFAHREN

Die Anerkennung eines allgemeinen, nicht von den §§ 151 ff. AO ausgeschöpften Erstattungsanspruchs hat zur Folge, daß man dem nicht veranlagten Arbeitnehmer auf die - im Vergleich zu einem veranlagten ESt-Pflichtigen - verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigte steuerliche Mehrbelastung einen Erstattungsanspruch zubilligen muß.
Ein Verfahren, das - wie sein Name schon sagt - allein dazu dient, diese steuerliche Mehrbelastung auszugleichen, ohne zu einer weiteren rechtlichen Konsequenz zu führen, kann daher nur als Verfahren zur Befriedigung dieses allgemeinen Erstattungsanspruchs, als Erstattungsverfahren angesehen werden[1].

D Verfahrensähnlichkeit zwischen Lohnsteuer-Jahresausgleich und Veranlagung

1. VERGLEICH DER BEIDEN VERFAHREN

Der Verfahrensablauf des LStJA ähnelt stark dem der Veranlagung von Arbeitnehmern nach §§ 46, 25 ff. EStG.

Nach § 42 Abs.1 EStG, § 1 JAV wird bei unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern die im Ausgleichsjahr einbehaltene LSt ausgeglichen, soweit sie die LSt

---

1) Vgl. ähnlich: FG Münster v. 26.5.71 VII 1427/70 L EFG 1971, S.507. Ob die Erstattung systematisch die Berichtigung des im Abzugsverfahren ergangenen Steuerbescheids voraussetzt, ist eine weitere, später (S. 88) behandelte Frage.

übersteigt, die nach der für das Ausgleichsjahr geltenden Jahreslohnsteuertabelle für den Jahresarbeitslohn zu entrichten ist.
Zu diesem Ziel hat der Finanzbeamte[1] die Besteuerungsgrundlagen von Amts wegen auf Grund einer "Steuererklärung" des Stpfl. zu ermitteln, ohne an die Eintragungen der Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen, an die eingetragene Steuerklasse oder an die eingetragene Zahl der Kinder gebunden zu sein (§ 5 JAV).
Nach diesen Feststellungen im Ermittlungsverfahren errechnet er unter Zuhilfenahme der Jahreslohnsteuertabelle die Steuer.
Insoweit besteht zwischen LStJA und Veranlagung nach § 46 Abs.1 und 2 EStG, sofern man die Beschränkung des LStJA auf Einkünfte aus unselbständiger Arbeit außer acht läßt, keinerlei Unterschied.
Während nun beim LStJA die tatsächlich einbehaltene Steuer mit der errechneten Jahreslohnsteuer verglichen und etwa zuviel einbehaltene LSt erstattet wird, kommt es bei der Veranlagung auf Grund des Vergleichs zu einer Nachforderung oder Erstattung.
Dabei gibt es, wie der BFH in seiner Entscheidung vom 10.7.70[2] ausführt, nur in einem Punkt eine Unterscheidung:

> "Während beim LStJA-Verfahren die Berechnung der Steuer und die des zu erstattenden Betrages zu einem einheitlichen Vorgang zusammengefaßt werden, sind diese Vorgänge im Veranlagungsverfahren getrennt. Das Veranlagungsverfahren wird abgeschlossen durch den ESt-Bescheid, der die geschuldete ESt feststellt. Der Vergleich der ESt-Schuld mit ..... durch Steuerabzug einbehaltenen

---

1) Die Durchführung des LStJA durch den Arbeitgeber kann hier unberücksichtigt bleiben.

2) BFH v. 10.7.70 VI B 2/69 BStBl 1970 II, S.686 (688).

> Beträgen nach § 47 EStG erfolgt besonders.
> Die Verrechnung wird zwar üblicherweise oft im ESt-Bescheid selbst vorgenommen, ist aber nicht formeller Bestandteil dieses Bescheids.
> ..... Der Abrechnungsbescheid kann entweder eine Abschlußzahlung (§ 47 Abs.2 EStG) oder eine Gutschrift oder eine Rückzahlung (§ 47 Abs.3 EStG) ergeben.
> Während also im einkommensteuerlichen Veranlagungsverfahren Steuerfestsetzung und Verrechnung mit vorausentrichteten Beträgen in jeweils getrennten Bescheiden vorgenommen werden, sind diese beiden Vorgänge im LStJA-Verfahren zu einem einheitlichen Verfahren zusammengefaßt."

Der BFH kommt in dieser Entscheidung daher zu dem Ergebnis, daß der sachliche Bescheid des FA im LStJA die wesentlichen Merkmale eines im Veranlagungsverfahren ergehenden ESt-Bescheides umfasse.

Schon 15 Jahre früher, in der Entscheidung vom 12.5. 55[1], hat der BFH auf Grund wohl ähnlicher, jedoch nicht wiedergegebener Überlegungen zu dem Schluß gefunden:

> "Der LStJA ist, wenn er auf Antrag des Stpfl. vom FA vorgenommen wird, seinem Wesen nach eine eingeschränkte Veranlagung."

Auch das Niedersächsische FG sieht in dem Urteil vom 22.7.70[2] im LStJA-Verfahren praktisch nichts anderes als ein auf eine Einkunftsart beschränktes Veranlagungsverfahren.
Denn in der Entscheidung über den Ausgleichsantrag nehme das FA nicht nur zur Frage der Erstattung Stellung, sondern stelle auch die Jahressteuer fest.
Diese sei allerdings nur unselbständige Erstattungsgrundlage.

---

1) BFH v. 12.5.55 IV 69/55 U BStBl 1955 III, S.213.
2) Nieders. FG, U. v. 22.7.70 IV L 143/69 EFG 1970, S.522/23.

"Dadurch, daß die Verfügung im LStJA über die Festsetzung der LSt hinaus zugleich eine Abrechnung enthält, unterscheidet sie sich im Kern jedoch nicht von einem ESt-Bescheid, der zwar mit der Festsetzung der Jahressteuer endet, an die sich aber ebenfalls die Abrechnung unmittelbar anzuschließen pflegt. Daß die Abrechnung hier formell selbständiges Anhängsel der ihrerseits selbständigen Steuerfestsetzung ist, während sie dort den gegenüber der Steuerfestsetzung formell nicht verselbständigten Hauptinhalt der Verfügung bildet, ist im Hinblick auf den materiellen Gehalt der ESt-Veranlagung einerseits und des LStJA andererseits ohne Belang.
Vielmehr zeigt diese Gegenüberstellung, daß beide Verfahren letztlich dem gleichen Ziel dienen, nämlich der Feststellung der Jahressteuerschuld und der Ermittlung der zu erstattenden oder noch zu zahlenden Steuer. Dabei geht die Verfügung im LStJA über den ESt-Bescheid sogar noch hinaus, da sie die Abrechnung bereits mit einschließt."

2. BERÜCKSICHTIGUNG DER RECHTSFOLGEN DES LOHNSTEUER-JAHRESAUSGLEICHS

Hinsichtlich der systematischen Einordnung des LStJA kommt es meines Erachtens jedoch weniger auf den Verfahrensablauf, sondern entscheidend auf die Rechtswirkungen des Verfahrens an.

Das Veranlagungsverfahren besteht, wie schon ausgeführt,

1. aus der Ermittlung und Feststellung der Besteuerungsgrundlagen,
2. der Berechnung der Steuer an Hand dieser Feststellungen,

3. der Zahlungsaufforderung durch den auf Grund der zweiten Stufe gefundenen Bescheid[1].

Das Veranlagungsverfahren hat daher mit einem Steuerbescheid (§ 210 Abs.1 AO) zu enden, soweit eine Veranlagung zulässig ist.
Der Steuerbescheid ist seiner Definition nach ein Steuerverwaltungsakt, in dem ein bestimmter Steuerbetrag gegenüber bestimmten Personen festgesetzt wird (§ 211 Abs.1 AO)[2].
Er dient der Verwirklichung des sich aus der Erfüllung des gesetzlichen Tatbestands (§ 3 Abs.1 StAnpG) ergebenden Steueranspruch des Staates, den er in ein formellrechtliches Gewand kleidet[3]. Wie sich aus dem Wortlaut des § 212 AO ergibt, wird mit ihm nicht allein der Steuerbetrag der Höhe nach festgesetzt, sondern es werden damit auch Abgaben in dieser Höhe b e a n s p r u c h t [4].
Auf Grund des Abrechnungsbescheides ergibt sich dann entweder die Verpflichtung zur Abschlußzahlung oder die Einräumung einer Gutschrift, bzw. die Erstattung.

Übersteigt die festgestellte Steuerschuld die schon geleisteten Beträge, so besteht einerseits die Verpflichtung des FA zur Anforderung dieser Abgabe durch ein Leistungsgebot gem. § 326 Abs.3 Ziff.1 AO, andererseits die Verpflichtung des Stpfl. zur Nachzahlung.

Sollte daher das LStJA-Verfahren ein Veranlagungsverfahren sein, so müßte es mit einem (§ 210 b AO: förmlichen) Steuerbescheid schließen.

---

1) Vgl. Martens, StW 1970, Sp.110 ff.

2) Kruse, § 23 II 1, S.182.

3) Spitaler/Paulick in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.2 zu § 210 AO; Tipke-Kruse RdNr.4 zu § 210 AO.

4) Vgl. Heyden, StW 1957, Sp.142, der darauf hinweist, daß in der Feststellung einer Steuerschuld sprachlich eine Beanspruchung der Steuer liege.

Dieser hätte, soweit die Jahressteuer den Betrag der Abzugsbeträge übersteigt, eine Zahlungsverpflichtung des Stpfl. zur Folge.

Die Ermächtigungsnorm für den LStJA ist § 42 Abs.1 EStG. Ohne diese Vorschrift könnte das Verfahren nicht durchgeführt werden. Das Verfahren wird daher in seinen Rechtswirkungen durch § 42 Abs.1 EStG bestimmt.

§ 42 Abs.1 EStG schließt jedoch eine Anforderung von Steuer auf Grund des LStJA aus[1].
Diese Auslegung der Vorschrift wird durch § 46 Abs.4 EStG bestätigt, in dem hervorgehoben wird, daß eine Anforderung von Steuer, die nicht eine Abzugsschuld betrifft, nach Abschluß des Abzugsverfahrens außer in den in § 46 Abs.1 und 2 EStG genannten Fällen nicht möglich ist[2].
Das LStJA-Verfahren kann daher nicht zu einer Steuernachforderung führen[3].

---

1) BFH v. 1.12.67 VI B 72/67 BStBl 1968 II, S.287; Görbing, BB 1956, S.36; Hübner, StB 1971, S.117/118; Nake, BB 1960, S.400.

2) BFH v. 1.12.67 VI B 72/67 BStBl 1968 II, S.287.

3) BFH v. 16.3.62 VI 85/61 U BStBl 1962 III, S.282; BFH v. 23.9.66 VI 296/65 BStBl 1967 III, S.96; BFH v. 1.12.67 VI B 72/67 BStBl 1968 II, S.287; Hartz-Meeßen, Stichwort LStJA, S.172; Hübner, StB 1971, S.117; Oeftering-Görbing, Anm.1 zu JAV; Nake, BB 1960, S.400; Martens, StW 1970, Sp.123 geht davon aus, daß es sich beim LStJA um eine Steuerfestsetzung handle, die nur deswegen nicht zur Steuernachforderung führen könne, weil sie z. Teil auf bereits bestandskräftigen Grundlagen (den Feststellungen im Abzugsverfahren) vorgenommen werden muß.
Abgesehen davon,ddaß die Bestandskraft der Feststellungen des Eintragungsverfahrens die Ermittlung im LStJA nicht bindet (s.u. S. 90), beachtet Martens nicht die gesetzliche Ermächtigung, die nur ein Verfahren zuläßt, das zur Erstattung führt.

Da eine Veranlagung von Arbeitnehmern unter bestimmten Voraussetzungen (s.o.) zu einer Steueranforderung führen muß, der LStJA auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nicht zu einer Steueranforderung führen darf, kann weder das LStJA-Verfahren selbst eine Veranlagung sein, noch kann ihm eine Veranlagung vorausgehen[1].

Das LStJA-Verfahren ist daher kein - auch kein beschränktes - Veranlagungsverfahren[2].

E Z u s a m m e n f a s s u n g

LStJA und Veranlagung sind trotz weitgehender verfahrensmäßiger Übereinstimmung nach Art, Ziel und Wesen gegensätzliche Verfahren.
Das Ausgleichsverfahren dient allein der Befriedigung eines möglichen Erstattungsanspruchs des Stpfl., während das Veranlagungsverfahren der Verwirklichung des Steueranspruchs des Staates dient.

---

1) Die fehlende Möglichkeit der Nachforderung im LStJA ist daher entgegen der Ansicht des Nieders. FG v. 22.7.70 IV L 143/69 EFG 1970, S.522 von ausschlaggebender Bedeutung.

2) Ebenso insbesondere BFH v. 16.3.62 VI 85/61 U BStBl 1962 III, S.282; Hoffmann in Loep., BFH-Bespr. zu 23.9.66 (IV); Hübner, StB 1971, S.117/118; Wismeth, DStR 1971, S.454. Der BFH wäre in seiner Entscheidung vom 12.5.55 IV 69/55 U BStBl 1955 III, S.213 auch ohne diese Einordnung zu dem von ihm angestrebten Ergebnis, der Vorläufigkeit der Feststellungen im Abzugsverfahren im Verhältnis zum LStJA gekommen, wie sich aus den Ausführungen auf Seite 92 f. ergibt. Der BFH, Entscheidung vom 10.7.70 a.a.O. BStBl 1970 II, S.686 hat trotz der Gleichstellung des LStJA mit dem Veranlagungsbescheid die Verfügung als Erstattungsverfügung gem. § 229 Ziff.7 AO angesehen und in der Entscheidung nur die gleiche prozessuale Situation des klagenden Empfängers bei beiden Bescheiden herausgestellt.

Die Berechnung der Jahreslohnsteuer stellt daher keine Steuerfestsetzung dar, sondern ist nur Grundlage der Erstattung. § 210 b AO ist auf die LStJA-Verfügung nicht anwendbar.

An der grundsätzlichen Einordnung des LStJA als Erstattungsverfahren ändert auch die Tatsache nichts, daß die Interessenlage des Antragstellers im LStJA - da dieses im Ergebnis zu einer Veränderung des beanspruchten Steuerbetrags führt - mit der des Steuerschuldners im Veranlagungsverfahren gleich ist.
Die Vergleichbarkeit der Interessenlage kann allein Motiv für den Gesetzgeber sein, Abweichungen, die sich aus der Verschiedenheit der Verfahren ergeben, durch Vorschriften soweit zu mildern, als es sich mit den praktischen Erfordernissen beider Verfahren verträgt.
Die bisherige Untersuchung hat ausgereicht, um die Möglichkeit eines Veranlagungsverfahrens auszuschließen. Es kann festgestellt werden, daß der Wortlaut des § 42 Abs.1 EStG, das Verhältnis der Vorschrift zu dem § 46 Abs.1 und 2 EStG, die gesetzliche Gliederung und die historische Entwicklung wie auch der Sinn des LStJA für ein Erstattungsverfahren sprechen.
Zur systematischen Einordnung dieses Erstattungsverfahrens, insbesondere zur Klärung der Frage, ob - wie zum Teil[1)] behauptet - ein solches Verfahren ohne vorangegangene selbständige Steuerfestsetzung systemwidrig ist, müssen zum einen die steuerrechtlichen Erstattungsansprüche näher untersucht werden, zum anderen ist ein weiteres Eingehen auf das besondere rechtliche Verhältnis zwischen LSt-Abzug und LStJA erforderlich.

---

1) Siehe Seite 63.

V. KAPITEL
Die systematische Einordnung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs als Erstattungsverfahren

A Vorbemerkung

Das FG Hamburg ist in der Entscheidung vom 28.6.57[1] der Ansicht, daß auf Grund der Systematik des Steuerverfahrensrechtes zwischen der Festsetzung der Steuer einerseits und der Zahlung, bzw. der Erstattung der Steuer, andererseits unterschieden werden müsse. Falls eine Steuer zunächst formell zu Recht gezahlt worden sei, entstehe der Erstattungsanspruch erst, wenn gem. § 151 AO der Steuerbescheid zurückgenommen worden sei.

Es bedarf keiner weiteren Erörterung, daß die in dem Urteil vorgenommene allgemeine Unterscheidung zwischen Steuerfestsetzungs- und Steuererstattungsverfahren berechtigt ist. Das zeigt sich schon an der getrennten gesetzlichen Regelung, des weiteren daran, daß das Steuerfestsetzungsverfahren der Verwirklichung des staatlichen Abgabenanspruchs dient, während das Erstattungsverfahren den Anspruch des Stpfl. auf die ungerechtfertigte Bereicherung des Staates befriedigen soll.

Eine weitere Frage ist jedoch, ob jedes Erstattungsverfahren, das die Rückforderung eines formell zu Recht gezahlten Betrags zum Inhalt hat, ein besonderes Steuerfestsetzungsverfahren, das der "Berichtigung" des ursprünglichen Steuerbescheides dient, voraussetzt. Zur Klärung dieser Frage bedarf es einer Untersuchung, ob das Entstehen oder die Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs die Beseitigung eines vorangegangenen Steuerbescheides voraussetzt, wann also grundsätzlich der Erstattungsanspruch entsteht.

---

1) FG Hamburg v. 28.6.57 II 76/56 EFG 1958, S.28.

B Entstehen des Erstattungsanspruchs

1. GRUNDSÄTZLICHER ENTSTEHUNGSZEITPUNKT

Würde keine gesetzliche Regelung dieser Ansprüche bestehen, so ist in Anlehnung an die allgemeinen Rechtsgrundsätze davon auszugehen, daß ein Anspruch entsteht, wenn seine Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind.
Begreift man den Erstattungsanspruch als einen auf die Herausgabe der ungerechtfertigten Bereicherung gerichteten Anspruch, so ist der Erstattungsanspruch entstanden, wenn zur Zeit der Leistung der Rechtsgrund für die Leistung fehlt oder inzwischen weggefallen ist.

Erfolgt die Überzahlung auf Grund eines Steuerbescheids, so ist der Entstehungszeitpunkt streitig.
Nach einer Meinung[1] hat der Steuerbescheid auf die Entstehung des Anspruchs keinen Einfluß. Ob eine ungerechtfertigte Bereicherung vorliegt, ergibt sich direkt aus dem Gesetz. Der Steuerbescheid steht allein der Geltendmachung des Anspruchs entgegen, d.h., der Erstattungsanspruch wird erst mit der Beseitigung des Steuerbescheids fällig.
Dagegen wird von einer anderen Gruppe von Verfassern[2] die Ansicht vertreten, daß die Bestandskraft, also die Rechtswirkung des zwar fehlerhaften, aber nicht nichtigen Bescheides die Entstehung des Erstattungsanspruchs ausschließe. Erst aus der Aufhebung des Be-

---

1) So insbesondere: BFH v. 7.3.68 IV R 278/66 BStBl 1968 II, S.496; Tipke-Kruse, RdNr.4 f., Vorbem. zu §§ 150-159 AO; w. Nw. bei v. Canstein, S.39, Fußnote 135.

2) So v. Canstein in seiner umfassenden Untersuchung des Rechtsgrundes S.31 ff., m.w.Nw. auf S.44 ff.

scheides erwachse der Erstattungsanspruch.

Ohne zu diesem grundsätzlichen Problem eingehend Stellung zu nehmen, was auch über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen würde, erscheint mir die zweite Meinung überzeugender, da es für einen öffentlich-rechtlichen Bereicherungsanspruch allein darauf ankommen kann, ob der rechtswirksame Steuerbescheid ein Recht zum Behalten, also einen rechtlichen Grund schafft[1] und nicht, ob es für die Leistung eine Anspruchsgrundlage gibt.

Ausgangspunkt der weiteren Untersuchung ist daher, daß eine Leistung, die auf Grund eines Steuerverwaltungsaktes erfolgt, ihren rechtlichen Grund in diesem Steuerverwaltungsakt findet. Erst die Beseitigung des VA beseitigt den rechtlichen Grund und läßt den Erstattungsanspruch entstehen.

Zahlt der Stpfl., obwohl er nicht (nicht mehr) zur Abgabenentrichtung verpflichtet ist, - weil z.B. die Steuerschuld gestundet oder erloschen oder ihm gegenüber nicht wirksam festgestellt worden ist - so kann der Erstattungsanspruch schon mit der Zahlung selbst entstehen. In diesem Fall besteht keine Verfügung, die eine Zahlungsverpflichtung des Leistenden zum Inhalt hat.

2. REGELUNG DER AO

Nach § 3 Abs.1 StAnpG entsteht die Steuerschuld, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Gem. § 3 Abs.3 StAnpG gilt dieser Absatz sinngemäß für andere Leistungen, die auf Grund der Steuergesetze geschuldet werden.

---

1) V. Canstein, S.56.

Zwar handelt der § 3 Abs.1 StAnpG nur von Ansprüchen des Staates gegen den Steuerschuldner, während der Erstattungsanspruch, der hier behandelt wird, eine gegen den Staat gerichtete Forderung ist, doch wird man die Formulierung in § 3 Abs.3 StAnpG nach seinem Sinn so weit auffassen dürfen, daß sie sich auf Schulden bezieht, die dem Staat auf Grund der Steuergesetze entstehen[1].

Die gesetzliche Regelung der Erstattungsansprüche in der AO ist zweigeteilt. Grundfall ist § 151 AO. Danach setzt der Erstattungsanspruch die Rücknahme eines Steuerbescheides voraus. Berücksichtigt man § 3 Abs.3 StAnpG, so entsteht der Erstattungsanspruch erst mit der (teilweisen) Beseitigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung[2].
Es muß jedoch berücksichtigt werden, daß die Verwaltung grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Zurücknahme hat.
Nimmt sie e x t u n c zurück, so beseitigt sie den rechtlichen Grund der Zahlung von Anfang an. Auf Grund dieser rechtlichen Fiktion wird das Entstehen des Erstattungsanspruchs auf den Zeitpunkt der Zahlung zurückverlegt, obwohl das Entstehen die Beseitigung des Steuerbescheids gem. § 151 AO voraussetzt[3].

Eine Beseitigung e x n u n c ließe dagegen den Steuerbescheid bis zur Zurücknahme bestehen, so daß

---

1) BFH v. 1.7.54 V 27/54 BStBl 1954, S.254; v. 28.4.64 I 356/61 HFR 1964, S.344; v. Canstein, S.47; Heyden, StW 1957, Sp.145; Kühn, § 3 StAnpG, Anm.4.

2) Vgl. Nachweise der h.M.: v. Canstein, S.44. A.A.: BFH v. 7.3.68 IV R 278/66 BStBl 1968 II, S.496; Tipke-Kruse, Vorbem.4 f. zu §§ 150-159 AO. Diese nehmen an, daß auch im Falle des § 151 AO der Erstattungsanspruch an den Zeitpunkt der Überzahlung anknüpft und § 151 AO nur eine Fälligkeitsregelung beinhaltet. Weitere Nachweise v. Canstein, S.39, Fußnote 135.

3) v. Canstein, S.111.

tatsächliches und rechtliches Entstehen des Anspruchs zeitgleich wären. Diese wird jedoch bei Steuerbescheiden nicht vorkommen, da weder das Interesse eines der am Steuerschuldverhältnis Beteiligten dafür spricht, noch der Steuerbescheid für eine gewisse Zeit rechtmäßig war, da er einen abgeschlossenen Tatbestand betrifft.

In § 152 AO ist der Stpfl. grundsätzlich nicht (oder nicht mehr) durch einen rechtswirksamen Steuerbescheid zur Abgabenleistung verpflichtet, so daß das Gesetz das Entstehen des Erstattungsanspruchs nicht an die Beseitigung der Steuerfestsetzung zu knüpfen hat, sondern dieser schon auf Grund der zu Unrecht erfolgten Zahlung entsteht[1].

C Anknüpfungspunkt des im Lohnsteuer-Jahresausgleich befriedigten Erstattungsanspruchs

1. AUSGANGSPUNKT

Das FG Hamburg subsumiert im Urteil vom 28.6.57[2] die im LStJA ergehende Erstattungsverfügung unter § 151 AO mit der Folge, daß der Anspruch erst mit Zurücknahme des im Abzugsverfahren ergangenen Bescheides entstehen kann[3].

---

1) Barske, NWB F.2, S.1699(1703); Nake, StWK, Gr.4, S.423. Die Subsumtion der widerstreitenden Steuerfestsetzung unter § 152 AO fällt dann nicht aus dem Rahmen, wenn man die zweite Steuerfestsetzung als nichtig betrachtet; vgl. Tipke-Kruse, RdNr.2 e zu § 152 AO.

2) FG Hamburg v. 28.6.57 II 76/56 EFG 1958, S.28.

3) Ebenso für eine Unterordnung des LStJA unter § 151 AO: Tipke-Kruse, RdNr.1 zu § 151 AO; von Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.6 zu § 151 AO.

Es ist allgemein anerkannt, daß die Entgegennahme der vom Arbeitslohn abgezogenen Steuer durch das FA als ein formloser Steuerbescheid gem. § 212 AO anzusehen ist[1].

Ob dieser Steuerbescheid auch im LStJA Bindungswirkung entfaltet, so daß die durch ihn festgestellte Zahlungsverpflichtung auch das FA im LStJA bei der Feststellung bindet, in welcher Höhe der Staat zu Unrecht an LSt bereichert ist, kann nur nach Klärung des Verhältnisses des Abzugsverfahrens zum LStJA beantwortet werden.

---

1) RFH v. 25.3.31 VI A 1863/29 StW 1931 II, Nr.673;
RFH v. 29.3.33 VI A 1745/32 Slg. Bd.33, S.161(164)
v.28.10.37 IV 92/37 Slg. Bd.42, S.232(234)
v. 6.2.41 IV 189/40 RStBl 1941, S.164(165)
BFH v. 11.7.51 IV 77/51 U BStBl 1951 III, S.161
v. 13.5.60 IV 43/60 U BStBl 1960 III, S.297 (298);
v. 6.7.62 IV 299/61 U BStBl 1962 III, S.355 (356);
v. 1.12.67 IV B 72/67 BStBl 1968 II, S.287;
Becker-Riewald-Koch, § 152 AO, Anm.4; Berger, §212 AO; Blümich-Falk, § 38 EStG, Anm.9; Hartz-Meeßen, Stichwort: "Erstattung von LSt", II 1 Abs.3 und II 5 sowie "Rechtsbehelfe" A I 2 e; Krah, Inf 1963, S.381; Kühn-Kutter, § 212 AO, Anm.1; Noack, DStZ-A 1956, S.173; Tipke-Kruse, RdNr.2 zu § 212 AO; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.7 zu § 152 AO; gegen einen Steuerbescheid nur Lucas, StW 1949, Sp.478; kritisch: Becker-Riewald-Koch, § 152 AO, Anm.4 b, Abs.4.

2. VERHÄLTNIS ABZUGSVERFAHREN - LOHNSTEUER-JAHRES-AUSGLEICH

a) Grenzen der Bestandskraft der Eintragungen auf der Lohnsteuer-Karte

Der BFH hat im Urteil vom 12.5.55[1] versucht, die gesetzlich angeordnete (§ 5 JAV) Vorläufigkeit der Feststellungen im Abzugsverfahren aus allgemeinen Erwägungen abzuleiten[2].
So hat er festgestellt, daß der LStJA selbständig neben dem Abzugsverfahren stehe. Beide Verfahren würden nach eigenen Regeln abgewickelt. Im Eintragungsverfahren auf der LSt-Karte würden Aufwendungen, die in der Zukunft voraussichtlich gemacht würden, geschätzt, während im LStJA die tatsächlich entstandenen Aufwendungen berücksichtigt würden[3]. Eine Bindung an Eintragungen des Abzugsverfahrens könne daher nur dann vorliegen, wenn es besonders bestimmt sei[4].

---

1) BFH v. 12.5.55 IV 69/55 U BStBl 1955 III, S.213.

2) Zu dieser Zeit war der Grundsatz der völligen Neuermittlung in der JAV noch nicht durchgeführt, sondern § 5 Abs.1 S.1 JAV 1952 (BGBl I, S.471) sah eine Bindungswirkung der Eintragungen auf der LSt-Karte für das LStJA-Verfahren vor.

3) Dieses Argument wurde vom BFH a.a.O. nur zur Begründung der Selbständigkeit des Veranlagungsverfahrens angeführt, doch schließe ich aus der Gleichstellung des LStJA mit der Veranlagung in diesem Urteil, daß es auch für das LStJA-Verfahren zutreffen soll.

4) Ebenso: BFH v. 28.3.56 IV 624/54 U BStBl 1956 III, S.174; v. 12.4.57 IV 95/55 B 1957, S.547; FG Düsseldorf v. 24.2.54 I 82/53 E EFG 1954, S.180; Becker-Riewald-Koch § 96 AO, Anm.2 Abs.3; Friedrich, EFG 1953, S.44; Hartz-Meeßen, Stichwort "Veranlagung", 4 c; Hippe, S.47 ff.; Kaatz, FR 1956, S.86; Maucher, FR 1954, S.92; Nake, BB 1960, S.400, Nr.1; Theis, 1954, S.525; Vangerow, StW 1955, Sp.505; ders. StW 1956, S.535. Vgl. auch RFH v. 3.11.38 IV 207/38 RStBl 1939, S.155; v. 8. 9.39 IV 305/38 RStBl 1940, S.345; v. 28.3.40 IV 310/39 RStBl 1940, S.450 für das Veranlagungsverfahren.

Die gesetzliche Regelung hat das Problem inzwischen beseitigt.
Heute ergibt sich die fehlende Bindungswirkung direkt aus der JAV:
Nach § 5 Abs.1 Ziff.1 S.3 JAV hat das FA im LStJA etwaige steuerfreie Jahresbeträge und nach § 5 Abs.2 Ziff.1 S.3 JAV die Steuerklasse und die Zahl der Kinder zu e r m i t t e l n . Das gilt auch im gemeinsamen LStJA von Ehegatten gem. § 7 a Abs.2 Ziff.2 S.2 JAV. Nach § 5 Abs.1 Ziff.1 S.4 JAV besteht keine Bindung an die auf der LSt-Karte des Ausgleichsjahres eingetragenen Freibeträge.

Die Feststellungen im Abzugsverfahren haben hinsichtlich des LStJA nur vorläufigen Charakter[1].

---

1) A.A. (für eine Bindung):
Bubenzer, StW 1956, Sp.406 ff., der in den Eintragungen eine Steuerfestsetzung sieht; vgl. dazu die Entgegnung von Meßmer, StW 1957, Sp.598, der darauf hinweist, daß die Festsetzung der Höhe der Steuer begriffsnotwendiger Inhalt des Steuerbescheids ist. Conze, DStR 1963, S.703 vermißt eine klare gesetzliche Grundlage für die Annahme der Vorläufigkeit. Martens, StW 1970, Sp.120 schließt aus dem § 5 Abs.1 Ziff.1 S.1 JAV a.F., der ausdrücklich die Erstreckung der Bestandskraft der im Eintragungsverfahren festgestellten Besteuerungsgrundlagen auf den LStJA regelt, daß keine Vorläufigkeit besteht. Den Argumenten beider Verfasser ist durch die Neufassung der Vorschrift (mit VO vom 21.12.70 BGBl 1970 I, S.1839) der Boden entzogen, da die obige gesetzliche Anordnung im Zuge der Anpassung des LSt-Pflichtigen an den ESt-Pflichtigen weggefallen ist.
Inwieweit im Einzelfall eine Bindung an den Grundsatz von Treu und Glauben besteht, bedarf bei dieser grundsätzlichen Untersuchung keiner Berücksichtigung; vgl. zu diesem Problem FG Hannover v. 23.7.53 IV 41/53 EFG 1953, S.43/44 und Friedrich, EFG 1953, S.44 mit kritischen Anm. zu diesem Urteil.

b) Grenzen der Bestandskraft des Steuerbescheids

Der im Abzugsverfahren ergangene Steuerbescheid ist Rechtsgrund für die Einbehaltung der Steuer, soweit nicht für die nach den Regeln des Steuerabzugs zu Unrecht erhobene Steuer die Vorschrift des § 152 Abs.2 Ziff.1 AO eingreift, die trotz der Existenz des Steuerbescheids einen Erstattungsanspruch zuläßt[1].

Voraussetzung für eine Bindungswirkung ist allerdings, daß der Steuerbescheid auch dem Stpfl. gegenüber wirksam geworden ist.
Ein VA kann grundsätzlich, sofern das Gesetz keine Ausnahmen anordnet, nur dem gegenüber seine Rechtswirkung entfalten, dem er wirksam bekannt gemacht worden ist[2]. Wirksam bekannt gemacht worden ist der in der Entgegennahme des Abzugsbetrages liegende Steuerbescheid jedoch nur dem Arbeitgeber, der den Abzugsbetrag dem FA überbringt[3].
Durch gesetzliche Anordnung (§ 38 Abs.4 S.1 EStG, § 30 Abs.1 S.1 LStDV) ist der Stpfl. zur Duldung des Abzugs verpflichtet, obwohl der Steuerbescheid ihm gegenüber nicht wirksam bekannt gemacht worden ist. Der formlose Steuerbescheid ist daher auf Grund der gesetzlichen Regelung für den Stpfl. Rechtsgrund für die Einbehaltung der LSt[4].

Wenn daher davon ausgegangen werden muß, daß der Steuerbescheid auch für den LSt-Pflichtigen rechtswirksam feststellt, daß der abgezogene Betrag als Steuer bean-

---

1) Siehe hinsichtlich der Einordnung des LStJA unter die §§ 151 ff. AO S.101 ff.

2) Kruse, Lehrbuch, S.191; Tipke-Kruse, RdNr.4 zu § 93 AO.

3) BFH v. 1.12.67 VI B 72/67 BStBl 1968 II, S.287; Niedersächs. FG v. 8.9.71 IX L 170/69 EFG 1972, S.42; Hartz-Meeßen, Stichwort "Erstattung von LSt", II 5.

4) So auch v. Canstein, S.99, der jedoch unter Verkennung der Tatsache, daß zur Bekanntgabe der Zugang der Verfügung notwendig ist, annimmt, daß mit dem Abzug der Steuerbescheid allen Betroffenen, also auch dem Stpfl., bekannt gemacht worden ist.

sprucht wird, ist nach der hier vertretenen Ansicht das Entstehen eines Erstattungsanspruchs, der LSt betrifft, die nicht gem. § 152 Abs.2 Ziff.1 AO nach den Vorschriften des Abzugsverfahrens zu Unrecht entrichtet wurde, nur möglich, wenn dieser VA seine Rechtswirksamkeit verliert.

Ausdrücklich begrenzt die gesetzliche Regelung des LStJA die Rechtswirkung des Steuerbescheids nicht. Wenn jedoch § 42 Abs.1 S.1 EStG anordnet, daß der Unterschiedsbetrag zwischen der einbehaltenen LSt und der Jahreslohnsteuer zu erstatten ist, so geht das Gesetz dabei von einer fehlenden Bindungswirkung des Bescheides aus.
Denn ohne eine "Vorläufigkeit" des Steuerbescheids wäre eine Erstattung - abgesehen vom Fall des § 152 Abs.2 Ziff.1 AO - nur möglich, wenn dieser nach den Zurücknahmevorschriften der AO beseitigt worden wäre. Da es sich um eine "Berichtigung" zugunsten des Stpfl. handeln würde, die einen formlosen Bescheid betrifft, wäre § 224 AO anwendbar, mit der Folge, daß eine Beseitigung zugunsten des Stpfl. nach der h.M. nur bei Rechtsfehlern vorgenommen werden könnte[1].

Die in § 42 Abs.1 S.1 EStG vorausgesetzte fehlende Bindungswirkung des Steuerbescheids ergibt sich aus dem besonderen Verhältnis zwischen Abzugsverfahren und LStJA.
Die Bestandskraft einer Verfügung wird durch den Sachverhalt individualisiert, den sie regelt[2].

---

1) Das wird vom FG Hamburg v. 28.6.57 II 76/56 EFG 1958, S.28 und den ihm folgenden Verfassern nicht berücksichtigt, die § 151 AO auf die LSt-Erstattung im LStJA anwenden und dementsprechend nicht von der Vorläufigkeit des Steuerbescheids, sondern von dessen Korrektur ausgehen.

2) Kruse, Lehrbuch, S.191.

Ergeht ein Steuerbescheid, so ist er nur hinsichtlich des für ihn relevanten steuerlichen Tatbestands bestandskräftig, er besagt allein, daß auf Grund dieses Sachverhaltes Steuer in bestimmter Höhe geschuldet werde[1].

Die Feststellung im LStJA, ob und in welcher Höhe LSt zu Unrecht eingenommen wurde, knüpft an eine Berechnung an, die nach dem Gesetz (§ 5 JAV) auf Grund des wirklichen Lebenssachverhaltes im abgelaufenen Jahr vorzunehmen ist.

"Besteuerungsgrundlagen" dieser Feststellung sind die tatsächlichen Verhältnisse.

Dagegen ist Bezugspunkt des Steuerbescheids im Abzugsverfahren allein die Lohnsteuerkarte.

Er stellt allein fest, daß auf Grund der Eintragungen auf der LSt-Karte eine Zahlungsverpflichtung in bestimmter Höhe besteht. Er stellt jedoch nicht fest, daß auf Grund eines wirklichen Lebenssachverhaltes eine ESt-Schuld in bestimmter Höhe besteht.

Der Steuerbescheid kann daher nicht rechtwirksam feststellen, ob unter Berücksichtigung dieses Sachverhaltes eine Steuer zu Unrecht geleistet worden ist.

Für diese, im LStJA zu treffende Feststellung ist es daher auch ohne Bedeutung, daß der Stpfl. nach den Vorschriften des Abzugsverfahrens zur Leistung verpflichtet war, daß der Abzug rechtmäßig war.

Auf Grund der verschiedenen Bezugspunkte des Steuerbescheids einerseits und der Feststellung im LStJA andererseits kann der formlose Steuerbescheid für das Verfahren nach § 42 Abs.1 EStG keine Bindungswirkung entfalten.

---

1) Kruse, Lehrbuch, S.191.

c) Selbständigkeit beider Verfahren

Faßt man die bisher gewonnenen Erkenntnisse über das Verhältnis von LSt-Abzug und LStJA zusammen, so ergibt sich folgendes Bild:
Der LStJA enthält keine selbständige Steuerfestsetzung.
Die Berechnung der Jahreslohnsteuer wird auf Grund anderer "Besteuerungsgrundlagen" durchgeführt als die Berechnung der Abzugsbeträge. Bei dieser Berechnung besteht keine Bindung an Steuerverwaltungsakte des Abzugsverfahrens. Relevanter Rechtsgrund für die Einbehaltung der LSt ist gem. § 42 Abs.1 S.1 EStG die gesetzliche Regelung und nicht der Steuerbescheid, so daß der Betrag, der nach der gesetzlichen Regelung nicht als Steuer beansprucht werden kann, zu erstatten ist.
Während bei der Veranlagung eines dem Steuerabzug unterworfenen Arbeitnehmers die in dem formlosen Steuerbescheid liegende Steuerfestsetzung durch den auf Grund der Veranlagung ergehenden förmlichen Steuerbescheid ersetzt wird, das Veranlagungsverfahren mit seiner Festsetzung an die Stelle des Abzugsverfahrens tritt, bleibt bei Durchführung des LStJA die Steuerfestsetzung des Abzugsverfahrens unberührt.
Im Gegensatz zum Veranlagungsverfahren bleibt außerhalb des LStJA der formlose Steuerbescheid des Abzugsverfahrens als Rechtsgrund für die Einbehaltung der LSt erhalten[1)].

Das LStJA-Verfahren steht daher selbständig neben dem LSt-Abzugsverfahren, so daß Feststellungen des einen Verfahrens nur über den Grundsatz von Treu und Glauben eine Bindungswirkung im anderen Verfahren entfalten können.

---

1) Abgesehen von der zu Unrecht einbehaltenen LSt gem. § 152 Abs.2 Ziff.1 AO.

3. ENTSTEHEN UND ERLÖSCHEN DES IM LOHNSTEUER-JAHRESAUSGLEICH BEFRIEDIGTEN ERSTATTUNGSANSPRUCHS

Voraussetzung für das Entstehen des Anspruchs ist der Wegfall des Rechtsgrundes der Leistung (§ 3 Abs.3, Abs.1 StAnpG), d.h. im konkreten Fall der Wegfall der Bindungswirkung des formlosen Steuerbescheids[1].

Wie festgestellt worden ist, besteht diese im LStJA-Verfahren nicht mehr. Es gilt daher, den Zeitpunkt zu bestimmen, an dem diese Änderung des relevanten Rechtsgrundes für die Einbehaltung der Steuer eintritt.

Dieser Zeitpunkt muß vor dem Ergehen der Erstattungsverfügung liegen, da schon die Berechnung des Erstattungsanspruchs den Wegfall der Bindungswirkung voraussetzt[2].

Es liegt nahe, den Zeitpunkt mit dem Antrag des Stpfl. auf Durchführung des LStJA-Verfahrens zu verknüpfen[3]. Damit würden diesem Antrag materiellrechtliche Wirkungen zukommen. Meines Erachtens stellt er jedoch nur eine Verfahrensvoraussetzung dar[4], dem keine rechtsbegründende Wirkung zukommen kann.

Es erscheint daher angebracht, den Zeitpunkt als relevant anzunehmen, zu dem die Durchführung eines LStJA materiell möglich ist, da in diesem Augenblick - unabhängig vom Zeitpunkt der Antragstellung - die Voraussetzungen für einen Erstattungsanspruch feststehen.

---

1) Verbindet man das Entstehen des Erstattungsanspruchs direkt mit der gesetzlichen Regelung, so sind die folgenden Überlegungen zur Bestimmung des Fälligkeitszeitpunktes notwendig.

2) Im Ergebnis ebenso: Tipke-Kruse, RdNr.4 zur Vorbem. §§ 150-159 AO.

3) So Klenk, FR 1971, S.386.

4) Ebenso FG Münster v. 28.8.69 IV 644/69 L EFG 1970, S.36 m.w.Nw.

V. Strandmann[1] meint, daß der Erstattungsanspruch ausgelöst werde durch bestimmte Ereignisse, die eine Überzahlung gewiß machen. Soweit er damit annimmt, daß der Erstattungsanspruch gem. § 42 Abs.1 EStG vor Ende des Ausgleichsjahres entstehe, kann ihm nicht gefolgt werden.
Erst mit Jahresende ist feststellbar, welcher Betrag als Jahressteuer entrichtet worden ist, und welcher Betrag zu entrichten war.
Die Überzahlungen sind zwar im Laufe des Jahres eingetreten, sie sind rückblickend auch "zu Unrecht" erhoben worden. Bedenkt man jedoch, daß Veränderungen in der Lohnzahlung, wie Weihnachtsgeld etc., die nach dem Zeitpunkt der Überzahlung eintreten, auf Grund der Progression des ESt-Satzes den Erstattungsbetrag verändern können, so kann eine sichere Feststellung erst mit Jahresende getroffen werden.
Mit dem Ende des Ausgleichsjahres ist eine Durchführung des LStJA möglich. Zu diesem Zeitpunkt entsteht der Erstattungsanspruch gem. § 3 Abs.3 Abs.1 StAnpG[2].

---

1) V. Strandmann, FR 1965, S.75.

2) Ebenso Laudan, NWB F.6, S.1149. Wichtig ist die Bestimmung dieses Zeitpunktes insbesondere für die Pfändung (§ 159 S.3 AO) von LStJA-Erstattungsansprüchen. Werden diese vor Ablauf des Ausgleichsjahres gepfändet, so handelt es sich um die Pfändung einer zukünftigen Forderung, die wegen mangelnder Bestimmbarkeit abzulehnen ist (ebenso LG Köln v. 18.2.66 B 1966, S.537; Verfügung OFD Bremen S 1157 - St 91 v. 11.12.68 StEK AO, § 159 Nr.3; a.A. (für eine Pfändbarkeit): LG Berlin v. 25.4.68 B 1968, S.1065). Hinsichtlich der Antragstellung durch den Gläubiger vgl. FG Münster v. 28.8.69 VI 644/69 C EFG 1970, S.36 mit Nachweisen zum Meinungsstreit.

Damit unterscheidet sich die Rechtslage beim LSt-Abzug von der bei den ESt-Vorauszahlungen.
Rechtsgrund der Vorauszahlungen ist ihre Festsetzung im Steuerbescheid des Vorjahres. Dieser Rechtsgrund bleibt bis zum Erlaß des förmlichen Steuerbescheides bestehen[1].
Die Festsetzung der Jahreseinkommensteuerschuld wird dadurch nicht gehindert, da die Festsetzung der Vorauszahlungen auf Grund ihres Regelungsinhalts - Verpflichtung zur Vorauszahlung, keine Feststellung einer Steuerschuld - keine Bindung für die Steuerfestsetzung entfalten.
Während also der Bescheid über die Höhe der zu leistenden Vorauszahlungen auf Grund seines Regelungsinhaltes keine Rechtswirkung auf die Feststellung der ESt-Schuld ausübt und daher während der Veranlagung als Rechtsgrund bestehen bleiben kann, ist die Rechtswirkung des im Abzugsverfahren ergangenen Steuerbescheids gesetzlich begrenzt, so daß er als Rechtsgrund mit Eintritt der Möglichkeit einer Durchführung des Ausgleichs seine Wirksamkeit für den LStJA verliert.

Der Antrag auf Durchführung des LStJA ist bis zum 30.4. des Jahres möglich (§ 4 Abs.5 S.1 JAV).
Da es sich beim LStJA um ein Erstattungsverfahren handelt, ist diese Frist eine Ausschlußfrist[2].
Mit Fristablauf erlöschen grundsätzlich Erstattungsansprüche (§§ 151, 152 Abs.3, 153 AO).

---

1) A.A. ist die h.M., die annimmt, daß der Erstattungsanspruch bei Vorauszahlungen mit dem Ende des Steuerabschnitts (§ 3 Abs.5 Ziff.1 Buchstabe b StAnpG) entsteht, in dem die zu hohen Vorauszahlungen entrichtet werden (Nachweise v. Canstein, S. 37 ff.). Sucht man im Gegensatz zu dieser Ansicht den Rechtsgrund einer Leistung im Leistungsbescheid, so bleibt dieser Rechtsgrund bis zum förmlichen Steuerbescheid erhalten.

2) BFH v. 24.1.69 VI R 43/67 BStBl 1969 II, S.250.

Folge des Fristablaufs im LStJA wird daher das Erlöschen des Erstattungsanspruchs sein[1].
Im Gegensatz zu den Erstattungsansprüchen der AO, bei denen Nachsicht (§ 86 AO) nicht möglich ist[2], ordnet § 4 Abs.5 S.3 JAV die Anwendbarkeit des § 86 AO an, so daß in diesem Fall der Erstattungsanspruch wieder auflebt.

D Rechtsstellung eines abtretungsberechtigten Dritten im Lohnsteuer-Jahresausgleich

Das FG Hamburg hat in der obigen Entscheidung vom 28.6.57[3] zur Begründung der systematischen Trennung zwischen Steuerfestsetzung und Erstattung auf die Rechtsstellung eines Dritten hingewiesen, dem der Erstattungsanspruch des LStJA vom Berechtigten abgetreten worden ist.
An dem Festsetzungsverfahren sei dann trotz Abtretung nur der Stpfl. beteiligt, da abtretbar nur der Erstattungsanspruch, nicht jedoch die Rechtsstellung des Stpfl. sei. Der neue Gläubiger sei nicht berechtigt, gegen die Festsetzung der Jahres-LSt Rechtsmittel einzulegen, um die LSt niedriger festsetzen zu lassen. Ebensowenig könne er im Erstattungsverfahren geltend machen, daß die Jahressteuer falsch berechnet worden sei. Er müsse die Steuerfestsetzung hinnehmen.

---

1) Wohl der gleichen Ansicht, wenn auch nicht ausdrücklich: BFH v. 24.1.69 a.a.O., Fußnote 2, S.98.

2) Ganz h.M., vgl. v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.13 zu § 150 AO.

3) FG Hamburg, U. v. 28.6.57 II 76/56 EFG 1958, S.28.

In § 159 AO wird vorausgesetzt, daß der Erstattungsanspruch abgetreten werden kann. Durch die Abtretung bekommt der Dritte die Rechtsstellung übertragen, die der Erstattungsgläubiger im Erstattungsverfahren hat[1].

Davon zu unterscheiden ist jedoch die Rechtsstellung, die der Abtretende als Stpfl. hat.
Deutlich wird diese Unterscheidung, wenn ein zukünftiger Erstattungsanspruch übertragen wird, der erst mit der in Kürze bevorstehenden Zurücknahme eines Steuerbescheids entstehen wird.
So hat der RFH v. 24.1.22[2] entschieden, daß der Dritte nicht selbst die Änderung des Bescheids im Rechtsmittelverfahren durchsetzen kann, um die Erstattung des Betrags zu erreichen, da nach § 225 AO 1919 nur derjenige zur Einlegung eines Rechtsmittels befugt ist, gegen den der Bescheid ergangen ist[3].
Es ist daher die Rechtsfolge der Trennung zwischen Steuerfestsetzungs- und Erstattungsverfahren, daß der Dritte keinen Einfluß auf das Berichtigungsverfahren nehmen kann.

Wird dagegen keine selbständige Steuerfestsetzung vorgenommen, sondern ist diese wie im LStJA Teil des Erstattungsverfahrens, so sind die Rechte des Dritten durch seine Stellung als Erstattungsberechtigter bestimmt. Als Erstattungsgläubiger hat er alle Rechte des ursprünglichen Berechtigten, sofern sich diese auf das Erstattungsverfahren beziehen[4]. Er kann daher durch Rechtsmittel die Rechtmäßigkeit der LStJA-Verfügung und damit die unselbständige Steuerfest-

---

1) Berger, § 159 AO.

2) RFH v. 24.1.22 V A 282/21 Slg. Bd.8, S.157.

3) Vgl. BFH v. 19.12.60 VI 92/60 U BStBl 1961 III, S.170/171; Berger, § 159 AO; Becker-Riewald-Koch, § 159 Abs.5 AO.

4) RFH v. 8.5.28 II A 151/28 StW 1928 II, Nr.474.

setzung überprüfen lassen und insoweit die Durchsetzung seines Anspruchs selbst betreiben.

Das FG Hamburg kommt allein auf Grund einer logischen Umkehrung zu einem anderen Ergebnis.
Es schließt von der beschränkten Rechtsstellung des Dritten, also von einer zumindest zweifelhaften Rechtsfolge, auf das Vorliegen bestimmter Umstände, die die Voraussetzung für die vom FG angenommene Rechtsfolge sind. Es versucht mit einem (ungewissen) Ergebnis das Bestehen der dieses Ergebnis veranlassenden Tatbestandsvoraussetzungen zu beweisen, anstatt festzustellen, wie das rechtliche Verhältnis zwischen Steuerfestsetzung und Erstattung ist, und auf Grund dieser Feststellung die Rechtsstellung des Dritten zu untersuchen.

Die Rechte eines abtretungsberechtigten Dritten sind daher kein Indiz für die Existenz zweier selbständiger Verfahren.

E Subsumtion des Lohnsteuer-Jahresausgleichs unter die §§ 151 ff. AO

Wie schon ausgeführt, wird von mehreren Verfassern[1)] das Erstattungsverfahren des LStJA dem § 151 AO zugeordnet.
Doch schließt die Tatsache, daß das Entstehen des Erstattungsanspruchs nicht die (teilweise) Zurücknahme eines Steuerbescheides voraussetzt, die Unterordnung

---

1) Tipke-Kruse, RdNr.1 zu § 151 AO; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.6 zu § 151 AO; ebenso FG Hamburg v. 28.6.57 II 76/56 EFG 1958, S.28.

des Verfahrens unter § 151 AO aus, da dort der Erstattungsanspruch an die Zurücknahme eines Bescheides geknüpft ist.

Hinsichtlich der in der AO geregelten Erstattungsansprüche kommt daher allein § 152 Abs.2 Ziff.1 AO in Frage, in dem der Fall geregelt ist, daß eine Steuer für Rechnung des Stpfl. ohne Mitwirkung des Stpfl. oder seines Vertreters zu Unrecht entrichtet worden ist.

Der LSt-Abzug wird vom Arbeitnehmer ohne Mitwirkung des Stpfl. vorgenommen. Er ist nach den im LStJA relevanten "Besteuerungsgrundlagen" im Einzelfall teilweise zu Unrecht vom FA erhoben worden.
Eine Subsumtion der Erstattungsverfügung unter § 152 Abs.2 Ziff.1 AO scheint nahe zu liegen.
Der BFH hat sich in der Entscheidung vom 1.12.67[1] daher für diese Einordnung ausgesprochen[2].

Typischer Fall des § 152 Abs.2 Ziff.1 AO ist der Erstattungsanspruch eines Stpfl., dem im LSt-Abzugsverfahren ein nach den Vorschriften des Abzugs zu hoher Betrag abgezogen wurde. Nachdem man früher im Verwaltungsrecht der Meinung war, nur der Adressat einer Verfügung könne gegen diese vorgehen, dem materiell vom LSt-Abzug betroffenen Stpfl. daher keine Rechtsschutzmöglichkeit zusprach, sollte § 152 Abs.2 Ziff.1 AO wohl die Möglichkeit schaffen, die Folgen dieses fehlenden Rechtsschutzes auszugleichen.

---

1) BFH v. 1.12.67 VI B 72/67 BStBl 1968 II, S.287.

2) Gleicher Ansicht: FG Berlin v. 26.1.68 III 354/66 EFG 1968, S.384; Hübner, StB 1971, S.117 f., 225; Protzen, S.10.

Im Gegensatz zu diesem Beispielfall für eine gem. § 152 Abs.2 Ziff.1 AO zu Unrecht erhobene Steuer ist die im LStJA erstattete Steuer nach den Vorschriften des Abzugsverfahrens zu Recht erhoben worden. Sie ist erst auf Grund der Veränderung der relevanten "Besteuerungsgrundlagen" im LStJA als zu Unrecht erhoben anzusehen. Der LSt-Abzug selbst entspricht in diesem Fall den gesetzlichen Vorschriften und wurde auf Grund der gesetzlichen Verpflichtung in richtiger Höhe vorgenommen.

Nachdem die Vorschrift des § 152 Abs.2 Ziff.1 AO schon vor Existenz des LStJA bestand, ist davon auszugehen, daß sie nur die vorschriftswidrig erhobene Steuer ausgleichen will, daß das Erstattungsverfahren des LStJA von § 152 Abs.2 Ziff.1 AO nicht erfaßt wird[1].

Das LStJA-Verfahren ist ein auf der Ermächtigung des § 42 EStG beruhendes Erstattungsverfahren, das weder unter § 151 AO noch unter § 152 AO zu subsumieren ist.

Dieses Ergebnis entspricht der allgemeinen Systematik der Erstattungsansprüche ebenso wie die Ausprägung dieser Ansprüche in der AO.
Da Erstattungsansprüche allgemein dann gegeben sind, wenn der Staat ungerechtfertigt bereichert ist, kann auch eine zu Recht erfolgte Abgabenleistung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen, wenn diese Bereicherung auf Grund gesetzlicher Vorschrift nach anderen Grundlagen als denen, die der Steuererhebung zu Grunde liegen, festgestellt werden soll, und diese Feststellung nicht durch einen wirksamen Steuerbescheid gebunden wird.
Die AO berücksichtigt die Möglichkeit solcher Erstattungsansprüche in § 153 AO, der den Zeitpunkt ihres Erlöschens besonders regelt.

---

1) Ebenso BFH v. 19.2.71 VI R 97/68 DStZ-A 1971, S.269; Späth, StB 1971, S.225; vgl. auch Becker-Riewald-Koch, § 153 AO; ders. § 152 AO, Anm. 4 c.

Denn wenn es nur die von §§ 151, 152 AO erfaßten Möglichkeiten der Erstattung gäbe, wäre § 153 AO überflüssig, da die in den Einzelgesetzen normierten Erstattungsverfahren immer nur besondere Ausprägungen der Verfahren nach §§ 151, 152 AO wären, diese Paragraphen aber schon eine Kodifikation des Erlöschenstatbestandes beinhalten.

F Z u s a m m e n f a s s u n g

Der im LStJA befriedigte Erstattungsanspruch knüpft nicht an eine selbständige Festsetzung der Jahressteuerschuld an.

Auf Grund der Unabhängigkeit der Entscheidung im LStJA von den Steuerverwaltungsakten des Abzugsverfahrens und der Verschiedenartigkeit der "Besteuerungsgrundlagen" beider Verfahren kann im LStJA LSt erstattet werden, obwohl diese nach den Vorschriften des Abzugsverfahrens zu Recht erhoben wurde und ihren Rechtsgrund in dem in der Entgegennahme des Abzugs liegenden Steuerbescheid hat.

Der Erstattungsanspruch entsteht zu dem Zeitpunkt, zu dem die Durchführung des LStJA materiell möglich ist, also mit dem Ende des Ausgleichsjahres. Er erlischt mit dem Ablauf der Antragsfrist.

Der LStJA stellt ein selbständiges, nicht von den §§ 151, 152 AO erfaßtes Erstattungsverfahren dar.

VI. KAPITEL
Rechtswirkung der Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfügung

Obwohl der Verfasser der Ansicht ist, daß § 96 AO für alle begünstigenden Verfügungen anwendbar ist[1], es also nicht mehr darauf ankommt, ob die LStJA-Verfügung konstitutiv ist, wird der Vollständigkeit halber diese Frage untersucht.

Der BFH hat in der Entscheidung vom 6.5.60[2] die den LStJA abschließende Verfügung als konstitutiv bezeichnet, weil

1. die meisten Lohnsteuerfälle mit Ablauf des Kalenderjahres grundsätzlich abgeschlossen sind,
2. nach § 46 Abs.4 EStG das FA die Lohnsteuerberechnung nicht wieder aufrollen kann, wenn die LSt richtig berechnet wurde,
3. das Gesetz dem Arbeitnehmer nur das Recht gibt, innerhalb einer kurz bemessenen Ausschlußfrist die Steuer auf Grund neuen Vorbringens berechnen zu lassen,
4. die Prüfung im LStJA nur zur Erstattung von LSt führen kann.

Dieser Ansicht hat sich der größte Teil des Schrifttums angeschlossen[3].

Zum Verständnis der obigen Ausführungen kann auf ein Urteil des BFH vom 2.12.59[4] zurückgegriffen werden, in dem er die konstitutive Verfügung mit einer kleinen Abweichung von der sonstigen Definition[5] so er-

---

1) Siehe S.42 ff.
2) BFH v. 6.5.60 VI 228/59 BStBl 1960 III, S.296.
3) Nachweis Seite 62, Fußnote 5.
4) BFH v. 2.12.59 VII 95/58 U BStBl 1960 III, S.127.
5) Siehe Seite 83.

klärt:
Verfügungen konstitutiven Charakters sind solche, die auf Grund b e s o n d e r e r gesetzlicher Ermächtigung einen v o n d e r n o r m a l e n g e s e t z l i c h e n R e g e l u n g a b w e i c h e n d e n[1] Rechtszustand schaffen, nicht jedoch solche, die lediglich deklaratorischen Charakter haben.

In beiden Urteilen scheint weniger die Gestaltungswirkung, sondern mehr die Ausnahmestellung der Verfügung für den Rechtscharakter entscheidend zu sein[2].

Hinsichtlich des LStJA bedeutet das:
"Normalerweise" ist der Lohnsteuerfall mit dem Ende des Jahres abgeschlossen. Auch wenn die tatsächlichen Verhältnisse nicht mit denen, die auf der LSt-Karte vermerkt sind, übereinstimmen, d.h., die Jahressteuer sich nicht mit der Summe der Abzugsbeträge deckt, ist die ESt-Schuld durch den Abzug grundsätzlich abgegolten (§ 46 Abs.4 EStG).
Von diesem Normalfall kann der Arbeitnehmer durch Antrag innerhalb kurzer Ausschlußfrist ein abweichendes Verfahren einleiten, das nicht der Steueranforderung, sondern nur der Erstattung dient. Durch den LStJA wird daher die generelle Fiktion - die Abzugsbeträge

---

1) Hervorhebung vom Verfasser.

2) Vgl. hinsichtlich dieser Tendenz auch BFH v. 11.5.66 II 73/62 BStBl 1966 III, S.491, wo der Nichterhebungsbescheid gem. § 17 GrEStG dem § 96 AO untergeordnet wird, da Verfügungen dieser Art nach Entstehungsgeschichte, Sinn und Zweck der Vorschrift dem § 96 AO zuzuordnen seien. Hinsichtlich des Rechtscharakters des Bescheides weist das Urteil besonders darauf hin, daß dieser Erstattungsanspruch bestehe, obwohl die Steuer zu Recht festgesetzt worden sei, er also keine herkömmliche Erstattungsverfügung sei, bei der die Steuer zu Unrecht erhoben worden sei. Die Parallelität zur Entscheidung des BFH vom 6.5.60 a.a.O. ist auffallend, Hier wie dort besteht ein Erstattungsanspruch, obwohl die Steuer zu Recht erhoben wurde. In beiden Fällen wird mit dem Ausnahmecharakter der Verfügung argumentiert.

decken sich mit der wirklichen Steuerschuld - beseitigt. Durch den LStJA wird also ein von der normalen gesetzlichen Regelung abweichender Rechtszustand geschaffen.
Er ist daher konstitutiv.

Dieser Argumentation des BFH kann nicht gefolgt werden.
Zum einen zeigt die Entwicklung seit dem Jahre der Entscheidung - 1960 -, daß der LStJA zu einer normalen Fortsetzung des Abzugsverfahrens geworden ist. Von 19,7 Mio. LSt-belasteten Arbeitnehmern haben 1970 14 Mio. Anträge auf Erstattung im LStJA gestellt. Nur eine Anzahl von ca. 2,5 Mio. Arbeitnehmern hat die Summe der Abzugsbeträge gem. § 46 Abs.4 EStG zur endgültigen Steuerschuld werden lassen, 3,3 Mio. wurden veranlagt[1]. Die meisten LSt-Fälle sind daher mit Ablauf des Kalenderjahres grundsätzlich nicht abgeschlossen.
Zum anderen ist weder die Anzahl der LStJA-Fälle noch das Vorliegen einer Ausnahmeregelung ein Kriterium für den konstitutiven Charakter einer Verfügung[2]. Es kommt allein auf die G e s t a l t u n g s w i r k u n g der Verfügung an[3].

Mißt man der Antragstellung beim LStJA nur verfahrensmäßige Bedeutung zu, so hat der Arbeitnehmer, der nicht gem. § 46 EStG zu veranlagen ist (§ 42 Abs.1 S.2 EStG), ein subjektiv öffentliches Recht auf Durchführung des Ausgleichs[4].
Ob Steuer erstattet wird, liegt nicht im Ermessen des FA, sondern ergibt sich aus einem Vergleich der zu leistenden mit der geleisteten Steuer.

---

1) Statistische Angaben nach St.-Reformk., ESt LSt II, RdNr.750.

2) Ebenso Fichtelmann, Inf L 1967, S.40.

3) Siehe S.41.

4) Scholz, FR 1971, S.316/317.

V. Strandmann[1] ist der Meinung, daß die Feststellung des Erstattungsbetrages durch den Vergleich gem. § 42 Abs.1 S.1 EStG, § 1 JAV konstitutive Bestandteile habe, da sie Ermessensfragen, z.B. §§ 20, 25, 25 a Abs.3 Ziff.4 LStDV zum Inhalt habe.
Bei den angegebenen Paragraphen handelt es sich jedoch um reine Rechtsentscheidungen, bei denen - sieht man von einem gewissen Beurteilungsspielraum ab - eine volle gerichtliche Nachprüfung möglich ist.

Das FA trifft daher bei der Feststellung der Jahressteuerschuld, wie auch bei der Berechnung des Erstattungsbetrages, eine Rechtsentscheidung.
Eine Gestaltungswirkung der Verfügung ist nicht ersichtlich. Die Verfügung erfüllt nur den mit Ende des Ausgleichsjahres entstehenden Erstattungsanspruch des LSt-Pflichtigen. Die Rechtslage hat sich durch Verbescheidung des Antrags nicht geändert.

Die LStJA-Verfügung hat daher, wie die in §§ 151/152 AO genannten Erstattungsverfügungen[2], einen rein deklaratorischen Charakter.

---

1) V. Strandmann, FR 1965, S.75.
2) BFH v. 11.5.66 II 73/62 BStBl 1966 III, S.491.

VII. KAPITEL
Verfahrensabschluß des Lohnsteuer-Jahresausgleichs

A Verpflichtung zum Erlaß eines Verwaltungsaktes

Für den Bestand der durch die Erstattung im LStJA eingeräumten Begünstigung ist entscheidend, ob die Erstattung durch VA erfolgt. Denn nur ein solcher kann bestandskräftig werden. Geschieht die Erstattung durch Realakt, ist die Finanzbehörde nur durch den im Einzelfall wirkenden Grundsatz von Treu und Glauben ausnahmsweise an ihre Handlung gebunden.

Für den Fall einer teilweisen Erstattung nach Antrag ist die Sachlage eindeutig. Da dieselbe auch eine teilweise Ablehnung beinhaltet, hat gem. § 4 Abs.6 JAV ein förmlicher Bescheid zu ergehen[1]).
§ 4 Abs.6 JAV entspricht § 150 Abs.2 AO, wo allgemein für alle Erstattungsverfahren bestimmt ist, daß nur bei (teilweiser) Ablehnung schriftliche Verbescheidung notwendig ist[2]).

Aus der gesetzlichen Regelung hat das FG München vom 22.10.69[3]) geschlossen, daß bei voller Stattgabe eines Antrages der Gesetzgeber eine Erstattung durch Realakt, nicht aber eine Erstattung durch formlose Verfügung vorgesehen habe.

---

1) Das muß aus Gründen des Rechtsschutzes auch dann gelten, wenn ein Teil der geltend gemachten Freibeträge nicht berücksichtigt wird, aber auf Grund anderer, vom Antragsteller nicht berücksichtigter Umstände der Erstattungsbetrag des Antrags erreicht wird, da auch in diesem Fall eine teilweise Ablehnung vorliegt.

2) Vgl. BFH v. 27.1.55 IV 550/53 U BStBl 1955 III, S.77; FG Nürnberg v. 20.4.71 II 156/69 EFG 1971, S.410.

3) FG München v. 22.10.69 I 171/68 EFG 1970, S.140.

Das FG verkennt, daß auch die formlose Erstattung das LStJA-Verfahren abschließt.
Eine Verfügung bzw. ein VA[1] ist jede hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist[2].
Der LSt-Pflichtige hat einen förmlichen Erstattungsantrag gestellt. Er hat damit ein genau vorgeschriebenes, förmliches Verfahren in Gang gesetzt.
Dieses Verfahren bedarf eines Abschlusses, ebenso wie der Antrag einer sachlichen, hoheitlichen Entscheidung bedarf. Damit enthält eine, den LStJA abschließende Handlung des FA zwei hoheitliche Regelungen mit Außenwirkung: Einmal den Abschluß eines förmlichen Verfahrens und dann die hoheitliche Anerkennung des Anspruchs des Stpfl. auf den Erstattungsbetrag.
Es muß daher unzweifelhaft in jedem Fall zur Beendigung des LStJA ein VA ergehen, der jedoch auf Grund gesetzlicher Anordnung im Ablehnungsfalle durch förmlichen Bescheid bekannt gemacht wird[3].
Eine weitere Frage ist es, ob die formlose Erstattung durch Überweisung des Betrages per Post oder auf das Konto des Antragstellers noch als VA angesehen werden kann.

---

1) Beides sind synonyme Begriffe, vgl. z.B. § 242 Abs.1 S.1 AO und § 69 Abs.1 S.1 FGO.

2) Vgl. § 27 S.1 VwVfG.

3) Gleicher Ansicht ist die wohl h.M. (Nachweise Seite 62), da sie dem LStJA-Abschluß die Bestandskraft gem. §96 AO zuerkennt, was nur möglich ist, wenn es sich um eine Verfügung handelt.

B Erlaß des Verwaltungsaktes

Fast allgemein werden heute bei der Bewältigung der Flut von LStJA-Anträgen zentrale Datenverarbeitungsanlagen verwendet[1].
Anders als beim manuellen Verfahren verbleibt dem zuständigen Beamten des FA dabei nur eine Prüfung des Antrags, auf Grund dessen er dann einen "Eingabebogen" erstellt.
Dieser enthält die Grundangaben (d.h. die persönlichen Daten), den Adreßteil und die Eingabewerte. Ergibt sich auf Grund der Prüfung des Antrags, daß ein Bescheid erteilt werden muß, so wird in einem zusätzlichen Feld eine Kennzahl eingetragen, die eine Bescheiderteilung mit bestimmtem Inhalt auslöst.
Falls es auf die Höhe der Ablehnung ankommt, wird vor der Kennziffer der Ablehnungsbetrag eingesetzt, der dann auf dem maschinellen "Bescheid" vor dem Klartext erscheint.
Die Eingabebögen werden an die Rechenstelle des Landes weitergeleitet.
Die zentrale Datenerfassungsstelle überträgt die Werte des Eingabebogens auf Lochkarten, die auf ein Magnetband "gelesen" werden. Auf einem zweiten Magnetband werden diese dann nach Kennummern sortiert[2].

Im nun folgenden Rechenprogramm werden die Daten maschinell verwertet, so daß auf dem "Ergebnisband" die fertigen Werte für die Zahlungsträger (Giro- und Postüberweisungsformulare) und die Bescheide enthalten sind.

---

1) Vgl. Kolbeck-Klöckner, NWB F.6, S.1235.

2) Diese bestehen aus Amts- und Unterscheidungsnummern, die vorher frei vergeben werden.

Jetzt werden maschinell für alle Erstattungsempfänger die Zahlungsträger gedruckt und zusätzlich, soweit das Feld "Daten für Bescheiderteilung" im Eingabebogen ausgefüllt ist, automatisch auch der förmliche "Bescheid" mit dem gewünschten Klartext.
Die Überweisungsformulare wie die "Bescheide" gehen auf Grund der Kennummer zum jeweiligen FA.
Dort beschränkt sich die weitere Bearbeitung auf das Verschicken der so hergestellten Schriftstücke.

Ohne Berücksichtigung der Schwierigkeiten, die die maschinelle Bescheiderteilung rechtlich mit sich bringt[1], geschieht nach der herrschenden Meinung[2] bei diesem Verfahrensablauf der VA-Erteilung folgendes:
Der Wille zur hoheitlichen Regelung (die erste Verfahrensphase) zeigt sich in der Äußerung dieses Willens (die zweite Verfahrensphase), im konkreten Fall der Ausfüllung und Abzeichnung des Eingabebogens. Dieser kann mit dem Eingabewertbogen bei der maschinellen Veranlagung gleichgestellt werden, dem wiederum die gleiche rechtliche Bedeutung wie dem Berechnungsbogen bei der manuellen Veranlagung zugesprochen wird.
Damit stellt der Eingabebogen beim LStJA-Verfahren die Urschrift des später bekanntgegebenen VA dar.
Die Versendung der Bescheide bzw. die Übersendung der Erstattungsbeträge unter Beigabe der maschinell ausgefüllten Empfängerabschnitte der Überweisungsformulare stellt dann die Bekanntgabe (die dritte Verfahrensphase) dar.

---

1) Vgl. dazu Raatz, B 1965, S.1337 ff.; ein Eingehen darauf würde den Rahmen der Arbeit überschreiten.

2) Nachweise bei Tipke-Kruse, RdNr.8 f. zu § 91 AO.

Diese Bekanntgabe ist hinsichtlich des förmlichen Bescheides unproblematisch. Insbesondere bedarf das übersandte Schriftstück als reine Ausfertigung keiner nochmaligen Abzeichnung[1].

Für die formlose Bekanntgabe einer Verfügung reicht es aus, wenn diese dem Empfänger - gleich, in welcher Art und Weise - vom Hoheitsträger mitgeteilt wird[2].

Der Empfängerabschnitt des Überweisungsformulars enthält als Mitteilungen den Erstattungsbetrag und außerdem in einem umrandeten Feld die Aufschlüsselung dieses Betrages nach Lohnsteuer, Ergänzungsabgabe und Kirchensteuer.
Darunter befindet sich die Angabe des zuständigen FA und die Kennzeichnung: "Lohnsteuerjahresausgleich".

Der Empfänger kann aus diesem Abschnitt ersehen, daß das FA ihm den Betrag übersendet, daß es auf Grund des LStJA geschieht, in welcher Höhe erstattet wird und wie sich der Erstattungsbetrag aufteilt.
Damit kann diese Kurzfassung des Erstattungsergebnisses als hoheitliche Mitteilung erkannt werden und stellt damit eine formlose Bekanntgabe dar[3].

---

1) BFH v. 20.2.62 I 150/60 S BStBl 1962 III, S.44.

2) Vgl. v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.22 zu § 91 AO.

3) Ebenso ausdrücklich für eine in der LSt-Erstattung liegende Verfügung:
BFH v. 23.9.66 VI 296/65 BStBl 1967 III, S.96; FG Hannover v. 4.5.65 IV L 20/65 EFG 1965, S.558; FG Hannover v. 22.7.70 IV L 143/69 EFG 1970, S.522; Barske, NWB F.2, S.1707; Hartz, B 1967, S.229; Hartz-Meeßen, Stichwort "LStJA", Anm.5 a; Hübner, StB 1971, S.117.
Gleicher Ansicht sind wohl auch das folgende FG und die unten genannten Verfasser, da sie sich entweder auf die Entscheidung des BFH v. 23.9.66 (a.a.O.) berufen oder der formlosen Erstattung materielle Bestandskraft zuerkennen: FG Nürnberg v. 30.4.71 II 156/69 EFG 1971, S.410; Becker-Riewald-Koch, § 150 AO, Anm.3 Abs.2; Dürschke, FR 1959, S.487 (488); Littmann, § 42 EStG Anm.9;
(b.w.)

Hinsichtlich des Zugangs der Verfügung, also des Zeitpunkts der Bekanntgabe, hat das FG München in dem Urteil vom 22.10.69[1] auf die Schwierigkeiten aufmerksam gemacht, die dadurch entstehen, daß keine allgemeine Verpflichtung des Antragstellers besteht, die Kontoauszüge seines Girokontos in bestimmten Abständen von seiner Bank oder Sparkasse abzuholen und so nicht feststellbar sei, wann die Verfügung zugegangen sei.
Diese Schwierigkeiten treten bei der Überweisung per Post nicht auf, da hier der Antragsteller selbst oder sein Vertreter die Überweisung persönlich in Empfang nimmt.
Da der Antragsteller ein Wahlrecht hat, welche Art der Erstattung und damit der Bekanntgabe er wünscht, hat er meines Erachtens für den Fall, daß er die Überweisung auf ein Girokonto wählt, die Verpflichtung übernommen, den Zugang des VA auf diesem Weg in angemessener Zeit zu ermöglichen. Man wird ihm zumuten müssen, innerhalb einer bestimmten, als üblich anzusehenden Zeit die Kontoauszüge abzuholen. Zugegangen ist daher der formlose VA zu dem Zeitpunkt, zu dem man gewöhnlich erwarten kann, daß der Empfänger Kenntnis erhalten hat[2].

Ranft-Carstens, S.123; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.14 zu § 150 AO; Wismeth, DStR 1971, S.456 (III 1 c). A.A. (für einen Realakt): FG München v. 22.10.69 I 171/68 EFG 1970, S.140; FG Berlin v. 30.1.70 III 109/68 EFG 1970, S.447.

1) FG München v. 22.10.69 I 171/68 EFG 1970, S.140.

2) So v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.22 zu § 91 AO hinsichtlich des Zeitpunktes des Zugangs von postlagernden Sendungen. Zweifelhaft kann jedoch die Rechtmäßigkeit der Verfügung sein. Denn der rechtsunkundige Empfänger kann nicht erkennen, ob seinem Antrag voll oder nur teilweise stattgegeben wurde, da ihm nicht bekannt sein kann, daß die Ablehnung eines Antrags einen schriftlichen Bescheid zur Folge hat. Es könnte an der notwendigen Bestimmtheit der Verfügung fehlen, da der Inhalt eines VA zu unbestimmt ist, wenn er (b.w.)

Die formlose Überweisung des Erstattungsbetrages erfüllt daher die Anforderungen, die an die Bekanntgabe eines VA zu stellen sind.
Der Erstattungsempfänger kann sich bei jeder LStJA-Erstattung auf die Bestandskraft einer Erstattungsverfügung berufen.
Bedenken, die gegen dieses Verfahren laut geworden sind, können - abgesehen von denen gegen die mangelnde Bestimmtheit der Verfügung - nur rechtspolitische Folgen haben.
Die Ungleichbehandlung des LSt-Pflichtigen hinsichtlich des veranlagten ESt-Pflichtigen, der Empfänger eines förmlichen (§ 210 b AO) Steuerbescheides ist, ist Folge der Verschiedenartigkeit der beiden Verfahren und muß als verfassungsmäßig hingenommen werden, wenn man die Verfassungsmäßigkeit der zweigleisigen ESt-Erhebung - einmal Steuerabzug mit der Möglichkeit der Erstattung, andererseits das Veranlagungsverfahren - anerkennt.
Die Beeinträchtigung der Rechtsschutzmöglichkeiten des Erstattungsempfängers durch die fehlende Begründung - die im Steuerrecht auch für schriftliche Bescheide nicht obligatorisch ist[1], beim ablehnenden LStJA-Bescheid jedoch tatsächlich vorliegt - wird auch vom BFH in der Entscheidung vom 23.9.66[2] gesehen.
Sie wird jedoch schon beim LStJA für das Ausgleichsjahr 1972 in den meisten Bundesländern beseitigt sein, da diese auf Grund der erhöhten Kapazität ihrer EDV-Anlagen ohne gesetzliche Verpflichtung in jedem LStJA-Erstattungsfall schriftliche Bescheide verschicken werden.

---

nicht erkennen läßt, was gewährt wird (vgl. Tipke-Kruse, RdNr.30 zu § 91 AO m. w. Nw. der Rspr.). Nach der Evidenztheorie (vgl. zum Meinungsstreit: v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.30 vor § 91 AO) führt diese Fehlerhaftigkeit jedoch nicht zur Nichtigkeit des VA, so daß dieses Problem nicht weiterzuverfolgen ist, da auch die rechtswidrige Verfügung rechtswirksam ist und es für diese Arbeit nur auf die Existenz einer wirksamen Verfügung ankommt.

1) Vgl. Tipke-Kruse, RdNr.10 zu § 91 AO.
2) BFH v. 23.9.66 VI 296/65 BStBl 1967 III, S.96.

V I E R T E R T E I L

Subsumtion der Lohnsteuer-Jahresausgleichs-verfügung unter die AO

I. KAPITEL

Darstellung des Meinungsstreits

Fast allgemein hat die Literatur und Rechtsprechung den LStJA als ein Erstattungsverfahren angesehen[1], aus dieser rechtlichen Einordnung aber die unterschiedlichsten Schlüsse gezogen.

Die B F H - R e c h t s p r e c h u n g[2] und ein Teil des Schrifttums sieht die Ausgleichsverfügung als konstitutive Erstattungsverfügung an und kommt auf Grund der Annahme eines Nebeneinanders der §§ 94, 96 AO zu einer Anwendung des § 96 AO, der allein konstitutive Verfügungen betreffe.

F i c h t e l m a n n[3] geht von dem gleichen gesetzlichen Verhältnis der Rücknahmevorschriften aus, sieht den Rechtscharakter der Verfügung jedoch als deklaratorisch an und wendet daher § 94 Abs.1 Ziff.2 AO an.

T i p k e[4] ist dagegen der Ansicht, daß der Rechtscharakter der Verfügung für ihre gesetzliche Einordnung nicht entscheidend sei. Die LStJA-Verfügung würde tatbestandlich als Erstattungsverfügung von § 96 AO wie von § 94 AO erfaßt. Auf Grund des subsidiären Charakters von § 96 AO sei aber nur § 94 Abs.1 Ziff.2 AO anzuwenden.

---

1) Vgl. Seite 62.

2) Siehe Seite 62.

3) Fichtelmann, Inf L 1967, S.39 (40).

4) Tipke, FR 1960, S.596; ders., StW 1960, Sp.809 ff.; gleicher Ansicht: Tipke-Kruse, FR 1963, S.90; Woerner, Einzelschrift, S.34.

T i p k e - K r u s e[1] folgern aus der Maxime, daß der Erstattungsanspruch ein umgekehrter Steueranspruch sei, daß dieser, soweit es sich um die erneute Geltendmachung des zu Unrecht erstatteten Betrags handle, dem Schutz des § 222 AO zu unterstellen sei, wenn er eine Steuer betreffe, die ihrerseits unter § 222 AO falle. Folgerichtig müßte nach dieser Ansicht die LStJA-Verfügung unter § 222 AO fallen, da sie die Erstattung von ESt (§ 210 b AO!) betrifft.

Das N i e d e r s ä c h s i s c h e F G sieht zwar im Urteil vom 22.7.70[2] die Ausgleichsverfügung als Erstattungsverfügung an, versucht jedoch nachzuweisen, daß der LStJA im Kern ein Veranlagungsverfahren sei und daß auf Grund dieser Verwandtschaft § 222 AO anzuwenden sei.

Dieser, den LStJA als Erstattungsverfahren klassifizierenden h.M. steht eine der Argumentation des F G H a m b u r g im Urteil vom 28.6.57[3] folgenden Gruppe von Verfassern[4] gegenüber, die wohl noch die Verfügung als Erstattungsverfügung ansehen, gleichzeitig darin aber einen Steuerbescheid erblicken, der ein Veranlagungsverfahren abschließt. Da die wegen § 210 b AO rechtswidrige Formlosigkeit der meisten Verfügungen nicht zu Lasten des Stpfl. gehen dürfte, müsse die Verfügung unter § 222 AO subsumiert werden.

---

1) Tipke-Kruse, RdNr.6 zu § 222 AO; ebenso:
Kühn-Kutter, § 150 AO, Anm.6;
FG Hamburg v. 18.7.63 V 79/62 EFG 1964, S.131.

2) Nieders. FG v. 22.7.70 IV L 143/69 EFG 1970, S.522.

3) FG Hamburg v. 28.6.57 II 76/56 EFG 1958, S.28.

4) Nachweis Seite 64 Fußnote 1.

II. KAPITEL
Stellungnahme

A Ausgangspunkt

Ergebnis der bisherigen Untersuchung ist, daß

1. § 94 AO und § 96 AO sich tatbestandlich überschneiden,
2. für die Anwendung von § 96 AO unerheblich ist, welchen Rechtscharakter die begünstigende Verfügung hat,
3. § 94 AO auf Grund rechtsstaatlicher Überlegungen hinter § 96 AO zurücktritt (subsidiär ist),
4. der LStJA ein reines Erstattungsverfahren ist,
5. die das Verfahren abschließende Verfügung deklaratorisch ist.

Auf Grund dieses Ausgangspunktes kann daher die vom BFH in st. Rspr. vertretene Ansicht, auf Grund ihres konstitutiven Charakters falle die Verfügung unter § 96 AO, ausgeschaltet werden.
Entgegen Fichtelmann a.a.O. kann auch der deklaratorische Charakter nicht eine Subsumtion unter § 94 AO indizieren.
Ebenso ist Tipke a.a.O. nicht zu folgen, der § 96 AO als subsidiär ansieht.
Das Gleiche gilt für die vom FG Hamburg angeführte Gruppe, die ohne die Annahme einer Veranlagung nicht zu dem von ihnen vertretenen Ergebnis kommen.
Die anderen, oben wiedergegebenen Meinungen bedürfen einer genaueren Untersuchung, da sie nicht dem bisherigen Ergebnis der Arbeit widersprechen und auf Grund besonderer Überlegungen zu verschiedenen Schlüssen gelangen.

B Gleichbehandlung von Steueranspruch und Erstattungsanspruch

1. DER ERSTATTUNGSANSPRUCH ALS UMKEHRUNG DES STEUERANSPRUCHS

Wie oben ausgeführt, hat Tipke-Kruse[1] die Erstattungsverfügung dem Schutz des § 222 AO unterstellt, soweit sie eine Steuer betrifft, die ihrerseits unter § 222 AO fällt, da der Erstattungsanspruch der umgekehrte Steueranspruch sei.

Ihm ist von allen Seiten widersprochen worden[2].

Die Auseinandersetzung mit der obigen These setzt eine genauere Untersuchung des Rechtssatzes von der Umkehrung voraus.
Geprägt wurde dieser Satz bei der Diskussion der Rechtsnatur des Erstattungsanspruchs im allgemeinen Verwaltungsrecht[3]. Die privatrechtliche Natur des Anspruchs wurde verneint, da es sich bei diesem um nichts anderes als die Kehrseite des Anspruchs des Staates auf Entrichtung der Steuer handle. Dem Pri-

---

1) Tipke-Kruse, RdNr.6 zu § 222 AO; ebenso: Kühn-Kutter, § 150 AO, Anm.6; FG Hamburg v. 18.7.63 V 79/62 EFG 1964, S.131.

2) Boruttau-Klein, RdNr.180 zu § 17 GrEStG; Heyden, StW 1957, Sp.164; Mattern-Meßmer, RdNr.1655 zu § 222 AO; Spanner, StRK - Anm., GrEStG § 17, R.18; FG Saar v. 24.6.66 147/65 EFG 1966, S.480. Hinsichtlich der Vergütungsbescheide FG Nürnberg v. 25.2.60 III 219/58 EFG 1960, S.438.

3) Lassar, S.143; Skaupy, S.31.

vatrecht sei weder die Antwort auf die Frage, ob der Erstattungsanspruch begründet sei, zu entnehmen, noch, ob das Leistungsgebot zu Recht bestehe[1].

Aus dieser Argumentation bildete sich der Rechtssatz: "Der Erstattungsanspruch ist die Umkehrung (Kehrseite) des Leistungsanspruchs (Steueranspruchs)", der, von seiner ursprünglichen Bedeutung isoliert, zur Begründung der verschiedensten Rechtsfolgen im allgemeinen Verwaltungsrecht wie im Steuerrecht als allgemeine Meinung Eingang gefunden hat[2].
Im Steuerrecht fand der Rechtssatz insbesondere Anwendung, um den richtigen Erstattungsberechtigten zu bestimmen. So wird im RFH-Urteil vom 4.12.30[3] ausgeführt:

> "Die AO enthält keine ausdrücklichen Vorschriften darüber, wer zur Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs befugt ist. Da aber der Erstattungsanspruch die Umkehrung des Steueranspruchs ist, wird er grundsätzlich nur dem Steuerschuldner zuzubilligen sein, d.h. dem, für dessen Rechnung die Zahlung - gleichviel von wem - geleistet worden ist[4]."

Eine, für die zu erörternde Frage wichtige Entscheidung versucht mit Hilfe des Rechtssatzes den Rechtscharakter des Rückforderungsbescheids zu bestimmen.

---

1) Lassar, S.143; Skaupy, S.31.

2) BVerwG v. 19.12.56 V C 118/55 BVerwGE, Bd.4, S.215/218; BVerwG v. 27.5.64 VII C 71/63 DÖV 1965, S.710-712; BVerwG v. 28.6.57 IV C 235/56 BVerwGE, Bd.6, S.1 ff. (10); RFH v. 4.12.30 III A 55/29 Slg. Bd.28, S.137; BFH v. 9.12.59 II 189/56 U BStBl 1960 III, S.180; BFH v. 19.12.60 VI 92/60 BStBl 1961 III, S.170; Blümich-Falk, § 47 EStG, Anm.1; Dürschke, FR 1959, S.487 f.; Tipke-Kruse, RdNr.2 vor § 150 AO; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.7 zu § 151 AO; gegen eine vom ursprünglichen Sinn isolierte Anwendung: v. Canstein, S.5; vgl. auch Judeich, DStZ-A 1960, S.301.

3) RFH v. 4.12.30 III A 55/29 Slg. Bd.28, S.137.

4) Ebenso die h.M.: Vgl. BFH v. 9.12.59 II 189/56 U BStBl 1960 III, S.180.

Im Urteil vom 20.4.64[1] führt der BFH aus, daß der Rückforderungsanspruch ein umgekehrter Erstattungsanspruch sei und darum, d.h., da der Erstattungsanspruch der umgekehrte Steueranspruch ist, komme er einer erneuten Steueranforderung gleich.
Das habe zur Folge, daß der Rückforderungsanspruch in seiner rechtlichen Behandlung einem Steueranspruch gleichzusetzen sei[2].

Vergegenwärtigt man sich, daß die Zurücknahme einer Erstattungsverfügung zumeist durch Rückforderungsbescheid geschieht[3], so zeigt sich die Bedeutung dieser Entscheidung für die konkrete Frage.
Die Verbindung zeigt sich deutlich bei Kühn-Kutter[4], die ausführen, daß die Erstattungsverfügung, s o - w e i t es sich um die Rückforderung erstatteter Beträge handle, unter §§ 222, 223 AO falle.

---

1) BFH v. 20.4.64 V 302/60 HFR 1964, S.462; ebenso Tipke-Kruse, RdNr.15 vor § 150 - § 159 AO.

2) In der Entscheidung wurde die Einordnung vorgenommen, um das Rechtsverhältnis zu bestimmen, in dem der Rückforderungsbescheid hoheitlich geltend gemacht werden kann; vgl. dazu auch die recntl. Einordnung des Anspruchs als dem Steueranspruch vergleichbar in:
RFH v. 20.4.33 IV A 92/32 Slg. Bd.33, S.206 (207);
RFH v. 4.6.37 Vz A 56/36 RStBl 1937, S.1087;
BFH v. 5.12.58 III 133/57 U BStBl 1959, S.179;
BFH v. 27.8.65 VI 97/64 HFR 1966, S.26 f.
In diesen Urteilen ging es um den Beginn der Verjährung, der sich damals (vor dem 31.12.65) aus der AO (heute § 144 Abs.2 AO, § 145 Abs.2 Ziff.5 AO) noch nicht ergab.

3) Vgl. zur Möglichkeit der Beseitigung der Erstattungsverfügung durch Rückforderung des erstatteten Betrages:
RFH v. 20.4.33 IV 192/32 Slg. Bd.33, S.207 (209);
FG Düsseldorf v. 6.5.70 VIII 164/69 L EFG 1970, S.523; Heyden, StW 1957, Sp.160; Teichner, StBg 1965, S.57 (59); Tipke-Kruse, RdNr.17 vor §§ 150-159 AO.

4) Kühn-Kutter, § 150 AO, Anm.6.

Die Motive der Gleichsetzung von Steuerbescheid und Erstattungsverfügung sind verständlich. Denn wenn eine Erstattung zu Lasten des Stpfl. zurückgenommen wird, wird die erstattete Steuer zurückgefordert, was für den Stpfl. die gleiche Beeinträchtigung bedeutet wie die Nachforderung von Steuer auf Grund der verbösernden Berichtigung eines Steuerbescheids.
Das in dem obigen Urteil des BFH vorgenommene Rechenexempel - die Umkehrung der Umkehrung ergibt den Ausgangspunkt - scheint auch für eine Gleichbehandlung zu sprechen.
Doch erscheint es mir fraglich, ob dieser durch seine Einfachheit bestechende Schluß bei der Zurücknahme der Verfügung anwendbar ist.

Sieht man, wie in dieser Arbeit[1], den Erstattungsanspruch wie den Rückforderungsanspruch (Erstattungsanspruch des Staates bei Rücknahme einer Erstattungsverfügung) als Bereicherungsansprüche an[2], so ist die Rechtsnatur des Steuer- von der des Erstattungsanspruchs von Grund auf verschieden[3]. Der erstere ist auf die Steuerschuld gerichtet, der letztere allgemein auf die Bereicherung, die im Einzelfall in engem Zusammenhang mit der Steuerschuld stehen kann.
Mit dem Rechtssatz von der Umkehrung kann daher nicht die grundsätzliche rechtliche Einordnung des Erstattungsanspruchs betrieben werden.

Dennoch scheint mir die Ablehnung der Anwendung des Rechtssatzes, wie sie von v. Canstein[4] vorgenommen wird, verfehlt. Gerade sein Ursprung zeigt, daß er

---

1) Seite 73.

2) Vgl. dazu die Ausführungen S.141 ff.

3) Aus § 144 Abs.2 AO läßt sich kein gegenteiliger Schluß ziehen, da diese Vorschrift nur hinsichtlich der Verjährung eine Gleichbehandlung anordnet.

4) V. Canstein, S.12.

ein bestimmtes rechtliches Verhältnis kennzeichnen soll. Drei Rechtsbeziehungen sind für dieses Verhältnis ausschlaggebend.
Einmal bestimmt sich das Entstehen und die Höhe des Erstattungsanspruchs l e t z t l i c h nach der gleichen gesetzlichen Grundlage wie der Steueranspruch[1], weiterhin haben im Normalfall - d.h., wenn allein der Steuerschuldner erstattungsberechtigt ist - der Steuergläubiger und der Steuerschuldner einen Rollentausch vorgenommen, der frühere Schuldner ist als Entreicherter zum jetzigen Gläubiger geworden[2].

Zum dritten ist auch zu berücksichtigen, daß im Grundfall des § 151 AO der Erstattungsanspruch aus der Negation des geltend gemachten Steueranspruchs entsteht, daß also das teilweise Erlöschen einer festgestellten Steuerschuld das Entstehen des Bereicherungsanspruchs bewirkt.

Auf Grund dieses rechtlichen Verhältnisses kommt man zur Einordnung des Bereicherungsanspruchs als öffentlich-rechtlichem Anspruch. Sieht man den Satz von der Umkehrung als Kennzeichnung des obigen Verhältnisses an, so kann ihm voll zugestimmt werden.

Diese Interpretation zeigt jedoch die Grenzen seiner Anwendbarkeit auf. Mit ihm kann nur da gearbeitet werden, wo die Voraussetzungen, insbesondere die Identität zwischen Bereicherungsverhältnis und Steuerschuldverhältnis gegeben ist.

---

1) Beim Erstattungsanspruch des § 151 AO ist das insoweit der Fall, als der den Erstattungsanspruch zum Entstehen bringende Berichtigungsbescheid inhaltlich von den den Umfang der Steuerschuld regelnden Vorschriften bestimmt wird. Im Falle des § 152 AO und beim LStJA ergibt sich die Höhe des Erstattungsanspruchs direkt aus den die Steuerschuld regelnden Normen.

2) So auch Barske, NWB F.2, S.1699 f.

Sind die Voraussetzungen erfüllt, die er kennzeichnet, so folgt aus ihm nicht eine rechtliche Gleichstellung des Erstattungs- mit dem Steueranspruch, sondern allenfalls kann er die analoge Anwendung der Vorschriften für den Steueranspruch auf den Erstattungsanspruch begründen, jedoch nur soweit, wie sich aus der besonderen Rechtsbeziehung eine Vergleichbarkeit begründen läßt.

2. BEDEUTUNG DER RECHTSBEZIEHUNG ZWISCHEN STEUERANSPRUCH UND ERSTATTUNGSANSPRUCH FÜR DIE ZURÜCKNAHME DER ERSTATTUNGSVERFÜGUNG

Beim konkreten Problem, der Zurücknahme einer Erstattung, ist schon auf Grund positivrechtlicher Regelung eine analoge Anwendung der Zurücknahmeregelung des Steuerbescheids auf die Erstattungsverfügung ausgeschlossen.
Nach der Abgabenordnung ist die rechtliche Behandlung der Zurücknahme einer Erstattungsverfügung - als Anerkennung eines Erstattungsanspruchs - und die Zurücknahme eines Steuerbescheids - als Geltendmachung eines Steueranspruchs - verschieden zu handhaben.
Die erstere wird nach dem Wortlaut des Gesetzes vom Tatbestand des § 94 AO und § 96 AO erfaßt, der letztere von § 94 AO und §§ 222 ff. AO. Schon die getrennte Anführung der Verfügungen in § 229 AO - Ziff.1 und Ziff.7 - und die Bezugnahme auf diese Vorschrift in § 94 AO zeigt, daß das Gesetz rechtlich zwischen den Verfügungen unterscheidet.
Weiterhin liegt eher eine enge Auslegung des § 222 AO hinsichtlich seines Anwendungsbereichs nahe, wenn man - wie in dieser Arbeit - davon ausgeht, daß es sich bei § 222 AO nach der gesetzlichen Systematik um eine Ausnahmeregelung handelt.

Allein die Subsumtion unter § 223 AO wäre möglich, da diese Vorschrift nur von der Nachforderung von Steuer spricht - dem Wortlaut nach also nicht die Zurücknahme eines Steuerbescheids oder einer bestimmten Verfügung voraussetzt -, und die Zurücknahme einer Erstattung zur Nachforderung von Beträgen führt, die mit der nach dem Gesetz geschuldeten Steuer identisch sind, wenn sie auch nicht als Steuer, sondern als ungerechtfertigte Bereicherung angefordert werden.

Doch auch wenn man - entgegen dem Wortlaut des § 222 AO - zu einer Subsumtion der Erstattungsverfügung unter § 222 AO kommen würde oder die Anwendbarkeit des § 223 AO bejaht, wäre auf Grund der Subsidiarität der §§ 94, 222 ff. AO zu § 96 AO eine Anwendung der §§ 222 ff. AO ausgeschlossen.

Der Rechtssatz "Der Erstattungsanspruch ist der umgekehrte Steueranspruch" berechtigt daher nicht zur Gleichbehandlung der Verfügungen bei der Zurücknahme.

Auch ist die Erstattungsverfügung kein unter § 222 AO fallender Freistellungsbescheid, da er keine verbindliche Entscheidung enthält, daß keine Steuer geschuldet werde[1].

Derjenige, der die bisherigen Einwendungen außer Acht läßt, kann auf Grund des fehlenden förmlichen Bescheids bei der Erstattung nicht zur Subsumtion der Verfügung unter § 222 AO kommen[2].
Eine Anwendung des § 210 b AO ist auch bei angenommener Gleichsetzung von Steuerbescheid und Erstattungsverfügung nicht möglich, da die Sondervorschrift des § 150 Abs.2 AO vorgeht, wonach nur der ablehnende Bescheid schriftlich zu sein hat[2].

---

1) Vgl. hinsichtlich der Erstattung nach § 17 GrEStG: BFH v. 11.5.66 II 73/62 BStBl 1966 III, S.491.

2) FG Saar v. 24.6.66 147/65 EFG 1966, S.480.

Tipke-Kruse[1] bemerken dazu, daß § 150 Abs.2 AO lediglich aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung die Regel des § 210 b AO durchbricht. Diese Vereinfachung dürfe aber nicht zu Lasten des Stpfl. gehen.

Denn sonst würde der Stpfl., dem ein ablehnender Bescheid zugegangen ist, bessergestellt werden als derjenige, dem nur formlos erstattet worden ist.

Es ist richtig, daß man nicht vom Stattgeben oder Ablehnen eines Antrags die Anwendbarkeit des § 222 AO abhängig machen kann.

Ist aber eine Verfügung grundsätzlich nicht förmlich, sondern sieht das Gesetz in § 150 Abs.2 AO nur, um dem Rechtsschutz des Betroffenen zu genügen, für den Ablehnungsfall einen schriftlichen Bescheid vor, ist also Formlosigkeit, nicht Förmlichkeit für den Verfahrensabschluß kennzeichnend, so kann die das Verfahren abschließende Verfügung nicht unter § 222 AO subsumiert werden und zwar selbst dann nicht, wenn sie im Ausnahmefall schriftlich ergeht.

Diesem Ergebnis entspricht auch der den Zurücknahmevorschriften zu Grunde liegende Gedanke, daß formlose Verfügungen nicht die Bestandskraft haben wie die förmlichen Verfahrensabschlüsse[2].

Außerdem ist, worauf Heyden[3] insbesondere hinweist, der § 222 AO auf das Steuerfestsetzungsverfahren abgestimmt, so daß die Einteilung in höhere und niedrigere Veranlagung auf das Erstattungsverfahren nicht paßt[4].

---

1) Tipke-Kruse, RdNr.6 zu § 222 AO.

2) Siehe S.16.

3) Heyden, StW 1957, Sp.164.

4) Ebenso FG Saar v. 24.6.66 147/65 EFG 1966, S.480.

C Bedeutung der Ähnlichkeit zwischen Lohnsteuer-Jahresausgleich und Veranlagung

Das Niedersächsische FG ist im Urteil vom 22.7.70[1] der Meinung, daß der LStJA praktisch nichts anderes sei als ein auf nur eine Einkunftsart beschränktes Veranlagungsverfahren. Zwar wendet es § 229 Ziff.7 AO auf die Verfügung an, jedoch nur, um die Anwendbarkeit des § 94 Abs.1 AO zu begründen.
Auf Grund der Wesensgleichheit mit einer ESt-Veranlagung wird die Anwendbarkeit des § 222 AO bejaht.

Schriftform werde bei der LStJA-Verfügung durch § 4 Abs.6 JAV angeordnet.
Dabei sei unerheblich, ob ein förmlicher Bescheid erlassen oder die Durchführung des LStJA anders mitgeteilt worden sei. Denn eine unterschiedliche Behandlung der im LStJA ergangenen Verfügung sei nicht gerechtfertigt.

Es ist schon nachgewiesen worden[2], daß die Ähnlichkeit zwischen LStJA und Veranlagung nur im äußeren Verfahrensablauf gegeben ist. Die Klassifikation als Erstattungsverfahren verbietet die Annahme einer Wesensgleichheit. Auch wenn das Erstattungsverfahren äußerlich einer Veranlagung entspricht, da die Berechnung des Erstattungsbetrages die Feststellung der Jahressteuerschuld und der vorausgezahlten Beträge bedingt, bleibt es im Ziel allein auf die Befriedigung des Anspruchs des ungerechtfertigt Entreicherten gerichtet, während das Veranlagungsverfahren in erster Linie dem Steueranspruch des Staates dient und erst als mittelbare Folge zu einer Erstattung führen kann.

---

1) Niedersächs. FG v. 22.7.70 IV L 143/69 EFG 1970, S.522.

2) Seite 76 ff.

Doch auch dann, wenn man die wesensmäßigen Unterschiede außer acht läßt und rein äußerlich die Ähnlichkeit beider Verfahren berücksichtigt, ist eine Gleichbehandlung nicht möglich.
Da - wie auch das Niedersächs. FG a.a.O. zugibt - das Verfahren durch eine Erstattungsverfügung abgeschlossen wird, wäre die Anwendung der Korrekturvorschriften für Steuerbescheide nur im Wege analoger Gesetzesanwendung möglich.
Diese verbietet sich jedoch, wie oben ausgeführt[1)], auf Grund der gesetzlichen Konstruktion.

III. KAPITEL
Ergebnis

Die den Abschluß des LStJA bildende Verfügung fällt als reine Erstattungsverfügung aus Rechtsgründen (§ 229 Ziff.7 AO) nach dem Wortlaut des Gesetzes unter § 94 Abs.1 Ziff.2 AO und als Anerkennung eines öffentlich-rechtlichen Anspruchs unter § 96 AO.
Die §§ 94, 222 ff. AO sind auf die belastende Zurücknahme der Verfügung nicht anwendbar, da sie aus Gründen des Vertrauensschutzes zu § 96 AO subsidiär sind.

§ 96 AO ist daher auf die belastende Korrektur einer rechtswidrigen LStJA-Verfügung anwendbar.
Die begünstigende Korrektur wird dagegen vom Anwendungsbereich des § 96 AO nicht erfaßt und fällt somit in den Anwendungsbereich des § 94 Abs.1 Ziff.2 AO.
Damit ist auch der Bereich der §§ 222 ff. AO, im konkreten Fall § 224 AO, eröffnet, sofern die Ausgleichsverfügung unter § 224 AO subsumiert werden kann.

---

1) Seite 124 f.

§ 224 AO ist dem Wortlaut nach auf eine Berichtigung einer Steuerfestsetzung gerichtet und betrifft formlose Steuerbescheide.
Seine Anwendung auf die begünstigende Zurücknahme von LStJA-Verfügungen wird jedoch durch die Interessenlage geboten und durch den Wortlaut der Vorschrift nicht verhindert.
Denn eine Anwendung des § 94 Abs.1 Ziff.2 AO führt dazu, daß eine begünstigende Korrektur nach Unanfechtbarkeit nicht mehr möglich ist. Dieses Ergebnis würde die Rechtsstellung des Stpfl. zu sehr verengen. Zwar wäre es rechtlich nicht angreifbar, da es der gesetzlichen Anordnung entspricht, doch würde es eine nicht notwendige Härte im Vergleich zum veranlagten Stpfl. bedeuten. Da der Wortlaut des § 224 AO eine Anwendung der Vorschrift auf die LStJA-Verfügung zuläßt - denn im E r g e b n i s ist die Erhöhung des Erstattungsbetrages für den Stpfl. eine Herabsetzung der Steuer - kann hier, anders als bei der Subsumtion der Erstattungsverfügung unter § 96 AO und nicht unter § 222 AO, der § 224 AO auf die LStJA-Verfügung angewandt werden.

Motiv der Versuche, auch bei der Zurücknahme der LStJA-Verfügung eine Gleichstellung mit dem veranlagten Stpfl. zu erreichen, ist die Überlegung, daß aus Gründen der steuerlichen Gleichheit eine unterschiedliche Behandlung beider ESt-Pflichtigen bei den äußerlich ähnlichen LStJA- und Veranlagungsverfahren nicht gerechtfertigt ist. Ein Vergleich liegt auch nahe, da der LStJA im Ergebnis zu einer Herabsetzung der Steuer führt und daher in seinen Auswirkungen, soweit eine Veranlagung zur Erstattung führt, mit dieser vergleichbar ist.

Selbst der BFH v. 6.5.60[1)], der in diesem Grundsatzurteil zu einer Anwendbarkeit des § 96 AO kommt, führt aus, daß eine Anwendung des § 223 AO auf das Ausgleichsverfahren eine Ungleichmäßigkeit der Besteuerung bedeuten würde. Denn der LSt-Pflichtige würde schlechter gestellt als der durch § 222 AO geschützte veranlagte Stpfl.
In dem Urteil wird nicht gesehen, daß - die Verpflichtung zur Gleichbehandlung unterstellt - auch die Anwendung des § 96 AO zu einer Ungleichmäßigkeit führt, nämlich auf Grund des größeren Schutzes des §96 AO im Vergleich zu § 222 AO zu einer Bevorzugung des LSt-Pflichtigen.

Bei diesen Bemühungen wird nicht berücksichtigt, daß die unterschiedlichen Rechtsfolgen beider Verfahren Folgen einer vom Gesetzgeber getroffenen unterschiedlichen Regelung sind. Ansatzpunkt für eine Kritik kann daher nur die Einrichtung des LStJA selbst sein, bzw. die Tatsache, daß nicht alle LSt-Pflichtigen veranlagt werden.
Wer versucht, die Rechtsfolgen der unterschiedlichen Regelung zu beseitigen, umgeht den Kern des Problems.

Ist der Gesetzgeber innerhalb seines gesetzgeberischen Ermessens geblieben und hat nicht gegen den Gleichheitssatz verstoßen, als er für die Mehrzahl der LSt-Fälle eine Veranlagung ausschloß und stattdessen die Möglichkeit eines Erstattungsverfahrens einräumte, so sind auch die Rechtsfolgen dieser unterschiedlichen Behandlung gerechtfertigt. Doch wird diese verfassungsrechtliche Überprüfung unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Rechtsfolgen vorgenommen werden, so daß es sich für den Gesetzgeber empfiehlt, bei Gefahr einer evidenten Ungleichbehandlung durch die unter-

---

1) BFH v. 6.5.60 VI 228/59 S BStBl 1960 III, S.296.

schiedlichen Verfahrensfolgen mit Sondervorschriften eine Anpassung beider Gruppen von ESt-Pflichtigen herbeizuführen.

Die Grenze, die dem gesetzgeberischen Ermessen gesetzt ist, hat das BVerfG, Beschluß vom 13.12.67[1], deutlich gemacht:

> "Die unterschiedliche Behandlung von veranlagten ESt-Pflichtigen und LSt-Pflichtigen muß sich im Interesse der Gleichheit der Besteuerung auf die Punkte beschränken, in denen eine abweichende Regelung durch die Besonderheiten des Veranlagungs- oder des Lohnsteuerabzugsverfahrens hinreichend sachlich gerechtfertigt ist[2]."

Verfahrensbesonderheit des LStJA als Erstattungs- und Teil des Abzugsverfahrens[3] ist der Verfahrensabschluß durch eine unter den Anwendungsbereich des § 96 AO fallende, begünstigende Verfügung.
Ein Verstoß gegen die Gleichheit der Besteuerung ist daher nicht gegeben[4].

Eine weitere Frage ist es, ob sich nicht eine Anpassung durch gesetzliche Sondervorschriften, etwa durch Bezugnahme in der JAV auf § 222 AO empfiehlt. Die Beantwortung dieser Frage würde jedoch über den Rahmen der Arbeit hinausgehen.

---

1) BVerfG v. 13.12.67 1 BvR 679/64 BStBl 1968 II, S.70 f.

2) Vgl. auch BFH v. 12.12.56 VI 16/55 U BStBl 1957 III, S.77 (79).

3) § 42 EStG ist im Abschnitt "Steuerabzug vom Arbeitslohn" enthalten.

4) A.A. scheinbar Späth, StB 1971, S.225.

F Ü N F T E R T E I L

Subsumtion der Lohnsteuer - Jahresausgleichsverfügung unter den EAO 1974

I. KAPITEL
Darstellung der Zurücknahmeregelung des EAO 1974

Der EAO 1974 versucht, die Zurücknahmevorschriften des Steuerrechts an die des allgemeinen Verwaltungsrechts anzupassen, ohne allerdings die Besonderheiten des steuerrechtlichen Verfahrens, insbesondere beim Steuerbescheid, außer acht zu lassen.
Die Neuregelung knüpft daher weitgehend an den Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG)[1] an.
Auch im Sprachgebrauch hat sich der Gesetzgeber um eine Anpassung bemüht. So wird allgemein der Begriff "Verwaltungsakt" verwendet, während Becker für den Entwurf der AO 1919 den Begriff der "Verfügung" verwendete.
Auch die verwirrende und zweideutige Begriffsvielfalt, mit der bisher die Korrektur eines VA gekennzeichnet wurde (Berichtigung, Änderung, Ersetzung, Zurücknahme), ist bereinigt worden.
Ein rechtswidriger VA wird nun grundsätzlich "zurückgenommen", dagegen ein rechtmäßiger VA "widerrufen" (§ 134 Abs.1 und 2 EAO 1974).
Dagegen meinte der Gesetzgeber, nicht auf die steuerrechtlichen Begriffe von "Aufhebung" für die Vollkorrektur (= gänzliche Beseitigung) und "Änderung"

---

1) Drucksache VI/1173.

für die Teilkorrektur verzichten zu können, da diese in §§ 40 Abs.1, 100 FGO verwandt werden und seit Jahrzehnten in der Gesetzessprache gebräuchlich sind. Auch der Begriff der "Berichtigung" ist in § 133 EAO 1974 für die Korrektur offenbarer Unrichtigkeiten beibehalten worden.

Die schon in der AO 1919 enthaltene Unterscheidung zwischen der grundsätzlichen Regelung für alle VA und der Sonderregelung für begünstigende Verfügungen und Steuerbescheide ist nun konsequent durchgeführt worden.
Die grundsätzliche Regelung ist in den §§ 133-135 EAO 1974 enthalten. Diesen Paragraphen werden zwei Vorschriften vorangestellt, die die Heilbarkeit bzw. die Unerheblichkeit von bestimmten Verfahrens- und Formfehlern anordnen.
Mit § 133 EAO 1974 wurde der § 92 Abs.2 AO inhaltlich übernommen und klargestellt, daß sich die Korrekturmöglichkeiten bei offenbaren Unrichtigkeiten auf solche Fehler beschränken, die beim Erlaß des VA unterlaufen sind[1].
Innerhalb des durch die §§ 131/132 EAO 1974 vorgegebenen Rahmens (Heilung bzw. Unerheblichkeit bestimmter Fehler) kann grundsätzlich nach pflichtgemäßem Ermessen jeder rechtswidrige VA auch nach Unanfechtbarkeit ex nunc oder ex tunc zurückgenommen werden (§ 134 Abs.1 EAO 1974)[2].
Dagegen ist der Widerruf rechtmäßiger VA nur mit Wirkung ex nunc und auch nur bei Ermessensentscheidungen möglich, wobei auch hier der Widerruf im Ermessen steht[3].

---

1) Vgl. § 32 VwVfG.
2) Vgl. § 37 Abs.1 S.1 VwVfG.
3) Vgl. § 38 Abs.1 S.1 VwVfG.

Hinsichtlich aller begünstigenden Verfügungen, ob nun konstitutiv oder deklaratorisch, ob rechtmäßig oder rechtswidrig, trifft § 134 Abs.3 EAO 1974 eine die Korrektur nach § 134 Abs.1 und 2 EAO 1974 - nicht aber die gem. § 133 EAO 1974 - stark beschränkende Ausnahmeregelung[1].
Wie bisher versucht der Gesetzgeber abstrakt den Konflikt zwischen dem Interesse der Verwaltung an der Zurücknahme und dem Schutzbedürfnis des Begünstigten an Behauptung der Rechtsposition abzuwägen.
In den schon in § 96 Abs.1 Ziff.1-3 AO enthaltenen Voraussetzungen sind weitere Tatbestände hinzugekommen, in denen entweder kein Vertrauenstatbestand der Betroffenen besteht oder dieser nicht schutzwürdig ist oder der Betroffene in die Aufgabe des Rechts einwilligt oder ein Dritter durch die Begünstigung beschwert ist und dagegen angeht.

Ansonsten wird in § 134 Abs.4 EAO 1974[2] eine Sonderregelung für Zwangsgelder und Verspätungszuschläge getroffen und in § 135 EAO 1974 klargestellt, daß die oben genannten Befugnisse der Verwaltung nicht durch ein Rechtsbehelfs- bzw. finanzgerichtliches Verfahren beschränkt werden.

Hinsichtlich der Steuerbescheide und diesen vergleichbaren Bescheiden[3] trifft der Entwurf in den §§ 153-158 EAO 1974 eine Sonderregelung.
Er übernimmt in großem Umfang die Grundsätze der §§ 94, 222 ff. AO und weicht aus diesem Grunde in vieler Hinsicht von der grundsätzlichen Regelung ab.

---

1) Vgl. §§ 37 Abs.2, 38 Abs.2 und 39 VwVfG.

2) Jetzt § 95 AO.

3) Feststellungs-, Steuermeß-, Zerlegungsbescheide §§ 162 Abs.1, 165 Abs.1 S.3, 166 i.V.m. 165 Abs.1 S.3 EAO 1974.

Auffallendste Änderung zur bisherigen Regelung ist die konsequente Durchführung der Einteilung der VA in begünstigende Verfügungen, Steuerbescheide und solche ohne besondere Klassifikation.
Beseitigt wurden damit die bisherigen Abgrenzungsprobleme, der Streit um deklaratorische, begünstigende Verfügungen und - da der Entwurf auf eine Einteilung in formlose und förmliche Steuerbescheide verzichtet - die aus dieser Einteilung erwachsenden Abgrenzungsprobleme.
Neu ist auch die Einschränkung der Gesamtaufrollung, die gesetzliche Berücksichtigung einer vorangegangenen Außenprüfung und die Einräumung eines Vertrauensschutzes bei Steuerbescheiden hinsichtlich der Rspr. des BVerfG, der Gesetze und Verwaltungsanordnungen.
Allerdings erfährt die dadurch - bis auf das Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern - stark erhöhte Bestandskraft aller Steuerbescheide eine praktische Einschränkung durch die vielen Bescheide, die auf Grund einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 145 EAO 1974) und auf Grund vorläufiger Steuerfestsetzung ergehen werden (§ 146 EAO 1974).

II. KAPITEL
Die Zurücknahme der Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfügung nach dem EAO 1974

Die Einordnung der LStJA-Verfügung in ihrer jetzigen Form ist durch die neue Regelung wesentlich erleichtert worden.
Als deklaratorische begünstigende Verfügung ist für sie die Rücknahmeregelung des § 134 Abs.3 EAO 1974 maßgebend[1].
Daneben kommt noch die Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten nach § 133 EAO 1974 in Betracht. Das ergibt sich deutlich aus der gesetzlichen Stellung der Paragraphen zueinander und aus dem Wortlaut des § 133 EAO 1974, der ausführt, daß "jederzeit" eine Berichtigung zulässig sei.
Ebenso sind die §§ 131, 132 EAO 1974 anwendbar, da dieselben sich nicht mit der Korrektur eines Fehlers, sondern mit der Heilung bzw. der Unerheblichkeit bestimmter Fehler befassen. Allerdings wird § 134 Abs.3 Ziff.1 EAO 1974 durch § 132 EAO 1974 nicht berührt, wie sich aus der ausdrücklichen Anordnung des Entwurfs ergibt.
Wird dagegen der Referentenentwurf eines EStG Gesetzeswirklichkeit, so ist gem. § 143 Abs.6 EStG 1974 beim Abschluß des LStJA in jedem Fall ein Bescheid i. S. des § 136 EAO 1974 zu erteilen, d.h., daß der zu erteilende Bescheid als Steuerbescheid zu behandeln ist. Damit gelten hinsichtlich der Grenzen seiner materiellen Bestandskraft die §§ 153 ff. EAO 1974 und gem. § 153 Abs.1 Ziff.2 Buchst. d EAO 1974 auch § 133 EAO 1974, die Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten.

---

1) Noch der Entwurf einer AO aus dem Jahre 1969 sah vor, daß die Sonderregelung für begünstigende Verfügungen nur konstitutive VA'e erfassen sollte, was zur Folge gehabt hätte, daß die LStJA-Verfügung unter die allgemeine Regelung gefallen wäre und daher nach pflichtgemäßem Ermessen frei korrigiert werden könnte (vgl. § 130 EAO 1969).

S E C H S T E R T E I L

Die Rückforderung von im Lohnsteuer-Jahresausgleich erstatteter Lohnsteuer

I. KAPITEL

Der Rechtscharakter des Rückforderungsanspruchs

A V o r b e m e r k u n g

Während die Frage, wann und wie ein Stpfl. eine zu Unrecht entrichtete Steuer erstattet verlangen kann, in den §§ 150 ff. AO geregelt ist, fehlt für die Frage der Rückforderung von zu Unrecht erstatteter Steuer durch das FA die gesetzliche Regelung.
Daß das Gesetz von dem Vorhandensein einer solchen Möglichkeit ausgeht, zeigt sich in § 229 Ziff.7 AO, in der als Verfügung auch die Rückforderung erstatteter Beträge genannt wird. Das Bestehen eines solchen Anspruchs ist daher nicht zweifelhaft.

Einigkeit herrscht im wesentlichen darüber, daß es sich um einen öffentlich-rechtlichen Anspruch handelt[1].

---

1) BFH v. 27.8.65 VI 97/64 U StRK-AO, § 150 R.17; FG Hamburg v. 18.7.63 V 79/62 EFG 1964, S.131; FG Hamburg v. 25.9.63 II 196/63 EFG 1964, S.294; FG Düsseldorf v. 6.5.70 VIII 164/69 L EFG 1970, S.523; Barske, NWB F.2, S.1699; Becker-Riewald-Koch, § 150 AO, Anm.6; v. Canstein, S.21; Dürschke, FR 1959, S.487; Heyden, StW 1957, Sp.157; Kruse, Loep., BFH-Bespr. zu 28.8.59 (II); Oswald, Loep., BFH-Bespr. zu 5.12.58 (III); Teichner, StBg 1965, S.157; Tipke-Kruse, RdNr.15 vor §§ 150-159 AO; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.15 zu § 150 AO. A.A. (Bürgerlich-rechtliche Natur des Anspruchs gegen einen Dritten): FG Düsseldorf (Köln) v. 11.6.69 VIII 112/69 A EFG 1969, S.461.

Das ergibt sich einerseits direkt aus dem Gesetz. Denn eine Anforderung durch Verfügung, wie sie § 229 Ziff.7 AO vorsieht, setzt die Zuordnung des Anspruchs zum öffentlichen Recht voraus[1].
Andererseits bestimmt sich Inhalt und Umfang des Anspruchs nach öffentlichem Recht.

Da keine gesetzliche Regelung vorhanden ist, hat sich die Rechtsprechung bemüht, diesen Anspruch systematisch einzuordnen, um im Bedarfsfall auf die gesetzliche Regelung anderer hoheitlicher Ansprüche zurückgreifen zu können[2].

B Darstellung der Meinungen

Der RFH war in den Entscheidungen vom 20.4.33[3] und 4.6.37[4] der Meinung, daß, wenn Steuervergünstigungen zurückgenommen werden, nicht etwa die ursprünglichen Steueransprüche ganz oder teilweise wieder aufleben, sondern daß ein neuer Anspruch auf Abgabenzahlung entstehe, der sich in seinem Inhalt und Um-

---

1) Vgl. Dürschke, FR 1959, S.487 (488).

2) Vgl. auch die Rspr. zur Rückforderung von Umsatzsteuervergütungen, die hier nicht berücksichtigt werden, da sie, insbesondere wegen § 76 Abs.3 UStG v. 1.9.51, BGBl I, S.796 einige Besonderheiten aufweist: BFH v. 1.7.54 V 27/54 U BStBl 1954 III, S.254; BFH v. 22.1.60 V 52/56 S BStBl 1960 III, S.111; BFH v. 22.12.60 V 1/59 S BStBl 1961 III, S.197; OFD Karlsruhe v. 24.11.52 BB 1952, S.969 (970); Oswald in Loep., BFH-Bespr. zu 5.12.58 (III).

3) RFH v. 20.4.33 IV A 92/32 Slg. Bd.33, S.207.

4) RFH v. 4.6.37 Vz A 56/36 RStBl 1937, S.1087.

fang allerdings nach den ursprünglichen Steueransprüchen bestimme[1]. Daß es sich um einen neuen Bescheid handle, ergebe sich aus § 229 Ziff.7 AO (damals § 235 Ziff.5 AO a.F.), der diesen Bescheid vom Steuerbescheid gesondert aufführe.

Auch der BFH hat im Urteil vom 5.12.58[2] den Rückforderungsanspruch wie eine Anforderung von Steuern behandelt. Da nach § 242 AO 1931 a.F. zu den "Steuersachen" auch der Anspruch von Steuerpflichtigen auf Rückforderung gezahlter Steuern gehöre, werde entsprechend umgekehrt auch dem Anspruch des Steuergläubigers auf Rückforderung zu viel erstatteter Steuern die Rechtsnatur eines steuerlichen Anspruchs nicht abzusprechen sein, der in seiner rechtlichen Behandlung den Steueransprüchen gleichzustellen sei.
Denn auch hier handle es sich um das Rechtsverhältnis zwischen dem die Steuerhoheit innehabenden Steuergläubiger und dem Steuerpflichtigen. Auf Grund dieser Steuerhoheit, in Ausübung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, entscheide der Steuergläubiger nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen, die einer besonderen Normierung ein Steuerrecht nicht bedürfen, über die Höhe des Betrags an Steuern, die er in zu hohem Umfang erstattet hat und deshalb zurückfordert.....
Im übrigen enthalte § 229 Ziff.7 AO (= § 235 Ziff.5 AO 1931 a.F.) mittelbar die Anerkennung, daß die Rückforderung eines erstatteten Betrags die Geltendmachung eines Steueranspruchs bedeute.
Auch in der Entscheidung vom 20.3.64[3] sieht der BFH den Rückforderungsanspruch als umgekehrten Erstattungsanspruch an, der darum, d.h., da der Erstattungs-

---

1) Ebenso Barske, NWB F.2, S.1699 f.; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.15 zu § 150 AO.

2) BFH v. 5.12.58 III 133/57 U BStBl 1959 III, S.179.

3) BFH v. 20.3.64 V 302/60 HFR 1964, S.462.

anspruch der umgekehrte Steueranspruch sei, einer erneuten Steueranforderung gleichkomme[1].
Noch weiter geht die Entscheidung des BFH v. 27.8.65[2], in der der Rückforderungsanspruch für einen Steueranspruch gehalten wird.
Denn wie beim Steueranspruch allgemein, so stehe sich auch hier Steuergläubiger und Steuerpflichtiger im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Schuldverhältnisses gegenüber.

Während der BFH den Rückforderungsanspruch allgemein dem Steueranspruch gleichsetzt, sind Becker-Riewald-Koch und Dürschke[3] der Ansicht, daß es sich dabei um die Geltendmachung des u r s p r ü n g l i c h e n Steueranspruchs handle[4].

Nach einer im Schrifttum vertretenen Gegenmeinung[5] ist dagegen der Rückforderungsanspruch Ausdruck eines allgemeinen Prinzips, daß der, der auf Kosten eines anderen etwas zu Unrecht erlangt hat, zur Herausgabe verpflichtet ist.

Die Bedeutung der rechtlichen Einordnung ergab sich insbesondere hinsichtlich der Anwendung der Verjährungsvorschriften für Steuerbescheide. Seit dem 1.1.66, dem Inkrafttreten der Vorschriften § 144 Abs.2 AO und § 145 Abs.2 Ziff.5 AO, die die Verjährung von

---

1) So wohl auch Tipke-Kruse, RdNr.15 vor §§ 150-159 AO.

2) BFH v. 27.8.65 VI 97/64 HFR 1966, S.26 (27).

3) Becker-Riewald-Koch, § 150 AO, Anm.6; Dürschke, FR 1959, S.487 (488); ebenso Teichner, StBg 1965, S.57 (59).

4) Meines Erachtens verträgt sich damit nicht die Existenz eines allgemeinen Anspruchs, hergeleitet aus dem Wesen der Dinge, wie ihn beide Verfasser annehmen.

5) V. Canstein, S.105; Heyden, StW 1957, Sp.158, 159; Kruse, Loep., BFH-Bespr. zu 28.8.59; Teichner, StBg 1965, S.57 (58); FG Düsseldorf (Köln) v. 6.5.70 VIII 164/69 L EFG 1970, S.523 und vom 23.6.71 VIII 190/69 E EFG 1971, S.562.

Rückforderungsansprüchen regeln, ist daher keine erneute Stellungnahme des BFH zu diesem Problem notwendig gewesen. Für diese Arbeit ist der Rechtscharakter des Anspruchs insoweit von Bedeutung, als er Aufschluß über die Form der Geltendmachung des Anspruchs - besonders einem Dritten gegenüber - geben kann.

C Stellungnahme

1. DER RÜCKFORDERUNGSANSPRUCH ALS STEUERANSPRUCH

Die von der Rechtsprechung vorgenommene Gleichsetzung von Steueranspruch und Rückforderungsanspruch scheint durch das Gesetz bestätigt zu werden, da § 144 Abs.2 AO beide Ansprüche hinsichtlich der Verjährung gleichsetzt und § 6 Abs.3 Ziff.3 BeitrO[1] den Verwaltungszwang zur Beitreibung von nach Steuergesetzen geschuldeten Ansprüchen auch gegen den Rückforderungsschuldner zuläßt.
Dagegen kann eine Vergleichbarkeit nicht aus § 229 Ziff.7 AO abgeleitet werden[2]. Vielmehr spricht die getrennte Aufführung von Steuerbescheid und Rückforderungsbescheid mehr für eine Eigenständigkeit beider Ansprüche[3].

---

1) Die BeitrO ist keine Rechtsnorm, sondern eine Verwaltungsanordnung.

2) A.A.: BFH v. 5.12.58 III 133/57 U BStBl 1959 III, S.179; FG Hamburg v. 27.6.62 III 51/61 EFG 1963, S.189; Tipke-Kruse, RdNr.15 vor §§ 150-159 AO.

3) RFH v. 20.4.33 IV A 92/32 Slg. Bd.33, S.107; Oswald, Loep., BFH-Bespr. zu 5.12.58 (III).

Dennoch erlauben § 144 Abs.2 AO, § 6 Abs.3 Ziff.3 BeitrO keinen eindeutigen Schluß. Denn die ausdrückliche gesetzliche Anordnung zur Gleichbehandlung zweier Ansprüche kann auch auf der Annahme begründet sein, daß diese ansonsten verschiedenen Charakter haben.

Untersucht man das Geschehen bei der Erstattung und Rückforderung von Steuer näher, so ergibt sich eindeutig, daß entweder ein Steueranspruch geltend gemacht wird oder aber ein Rückforderungsanspruch, daß jedoch der Rückforderungsanspruch kein Steueranspruch sein kann.

Im Normalfall - der Erstattung nach teilweiser Zurücknahme eines Steuerbescheids - wird die Steuerschuld des Pflichtigen durch den Zweitbescheid (soweit er ein Ersetzungsbescheid ist) rechtswirksam festgestellt.
Da diese Steuerschuld vom Pflichtigen schon entrichtet wurde, ist sie erloschen. Stimmt die Feststellung im Zweitbescheid nicht mit der sich aus den Steuergesetzen ergebenden Schuld überein, so verhindert die Rechtswirkung des Bescheides dennoch, daß durch Erstattung des überzahlten Betrages eine erneute Steuerschuld entsteht. Die Feststellung des Bescheids bestimmt insoweit die Rechtslage.
Wird nun die Erstattungsverfügung teilweise zurückgenommen, ohne daß sich an der Steuerfestsetzung etwas geändert hat - etwa weil sich das FA verrechnet hat (§ 92 Abs.2 AO) - so kann der Rückforderungsanspruch kein Steueranspruch sein, weil die rechtswirksam festgestellte Steuerschuld durch Zahlung erloschen ist.

Wird dagegen der Berichtigungsbescheid durch einen erhöhenden dritten Steuerbescheid rechtswirksam ersetzt, so handelt es sich um eine neue Steueranfor-

derung, die nicht die Beseitigung der Erstattungsverfügung voraussetzt[1].
Allerdings betrifft diese neue Forderung auch erstattete Steuer. Würde man hinsichtlich dieses Betrages eine Bindungswirkung an die Erstattungsverfügung verneinen, so würde deren Bestandskraft praktisch beseitigt. Es ist daher Heyden[2] zu folgen, der eine Nachforderung auf Grund eines dritten Steuerbescheids hinsichtlich der erstatteten Beträge ausschließt[3].

Auch beim LStJA zeigt sich deutlich, daß der Rückforderungsanspruch nicht die ursprüngliche Steuerschuld geltend macht.
Denn diese ist mit Abschluß des Abzugsverfahrens gem. § 46 Abs.4 EStG für die dem LStJA unterliegenden Stpfl. erloschen.
Wird im LStJA Steuer erstattet und die Erstattungsverfügung (teilweise) zurückgenommen, so wird davon das Abzugsverfahren nicht berührt.
Außerdem wird der Umfang des Rückforderungsanspruchs durch das Maß der Zurücknahme der Erstattungsverfügung bestimmt. Diese wiederum errechnet sich nach "Besteuerungsgrundlagen", die nicht mit den Besteuerungsgrundlagen des Abzugsverfahrens - den Eintragungen auf der LSt-Karte - übereinstimmen, nämlich nach den tatsächlichen Lebensvorgängen. Hier zeigt sich sehr deutlich, daß der Rückforderungsanspruch nichts mit der ursprünglichen Steuerschuld zu tun hat.
Wie schon aufgezeigt[4], kann der Rechtssatz von der Umkehrung und das darauf fußende Rechenexempel des

---

1) Ebenso Becker-Riewald-Koch, § 150 AO, Anm.6 Abs.4; Heyden, StW 1957, Sp.165.

2) Heyden, StW 1957, Sp.165.

3) Gegen eine Berücksichtigung der Erstattung: Becker-Riewald-Koch, § 150 AO, Anm.6 Abs.4.

4) Seite 119 ff.

BFH v. 20.3.64[1] nicht zu einer Gleichstellung von Steuer - und Rückforderungsanspruch hinsichtlich des Rechtscharakters führen, sondern nur kennzeichnen, daß die durch die Ansprüche geschaffenen Rechtsverhältnisse sehr ähnlich und vergleichbar sind.

Da der Steueranspruch des Staates mit der Entrichtung der geschuldeten Steuer erloschen ist, die ungerechtfertigte Erstattung diese Entrichtung nur tatsächlich, nicht aber die Rechtsfolge der Entrichtung - das Erlöschen des Anspruchs - beseitigt, macht der Rückforderungsanspruch keinen Steueranspruch geltend.

2. DER RÜCKFORDERUNGSANSPRUCH ALS BEREICHERUNGSANSPRUCH

Ist der Rückforderungsanspruch kein Steueranspruch und besteht keine gesetzliche Ermächtigungsnorm, ergibt sich aber deutlich, daß das Gesetz die Existenz des Anspruchs voraussetzt, so ist die Herkunft dieses Anspruchs in einem übergesetzlichen Rechtsinstitut zu suchen.

Geht man - wie der Verfasser dieser Arbeit - von einem allgemeinen, auch im Steuerrecht geltenden Bereicherungs-(Erstattungs-)Anspruch aus, so kann die Rechtsnatur des Rückforderungsanspruchs nur unter diesem Gesichtspunkt gesehen werden.
Denn das FA fordert zurück, weil dem Stpfl. der erstattete Betrag nicht zusteht, weil er zu Unrecht bereichert ist.
Rechtsgrund der tatsächlichen Erstattung ist die Erstattungsverfügung. Mit Zurücknahme dieser Verfügung entfällt der Rechtsgrund für die Leistung des Staates.

---

1) BFH v. 20.3.64 V 302/60 HFR 1964, S.462.

Der Rückforderungsbescheid stellt (konkludent) verbindlich fest, daß dem Stpfl. ein Erstattungsbetrag nicht oder nicht in der früheren Höhe zusteht[1].

Ein Bereicherungsanspruch kann natürlich nur dort bestehen, wo eine Bereicherung durch Leistung des Staates vorliegt.
Wird daher eine Steuerzahlungsschuld erlassen, bevor sie beglichen worden ist und wird der Erlaß gem. § 96 AO zurückgenommen, so fehlte es auf Seiten des Stpfl. an einer Bereicherung, die zurückgefordert werden kann. Denn auf Grund des Erlasses ist ihm keine Steuer erstattet worden.
Durch Beseitigung des Erlasses lebt jedoch die Steuerschuld wieder auf, weil der Erlaß, der die Schuld hatte erlöschen lassen, wieder aufgehoben wurde. Die Rechtslage ist so zu beurteilen, als hätte der Erlaß nie bestanden[2].

Ist dagegen der Erlaß erst ausgesprochen worden, nachdem der Zahlungsanspruch befriedigt wurde, ist also auf Grund des Erlasses Steuer erstattet worden, und wird der Erlaß wie die Erstattungsverfügung zurückgenommen, so ist der Stpfl. um den Erstattungsbetrag bereichert.
Da die ursprüngliche Steuerzahlungsschuld durch Zahlung erloschen ist und eine Erstattung des gezahlten Betrages die Zahlung zwar tatsächlich, nicht aber die Rechtsfolge der Zahlung rückgängig macht, kann diese Forderung nicht die Geltendmachung der ursprünglichen Steueranforderung sein.

---

1) Vgl. hierzu den Meinungsstreit um den relevanten Rechtsgrund der Leistung S.85.

2) So auch Becker-Riewald-Koch, § 150 AO, Anm.6 Abs.6. Daher ist RFH v. 4.6.37 Vz A 56/36 RStBl 1937, S.1087 nicht zu folgen, der in diesem Fall einen, mit einem Steueranspruch v e r g l e i c h b a r e n Anspruch annimmt.

Es bleibt daher festzustellen, daß ein Bereicherungsanspruch nur dann besteht, wenn auf Grund der Rücknahme einer Erstattungsverfügung erstattete Steuer zurückgefordert wird, bzw. erstattet wurde, ohne daß ein wirksamer Erstattungsbescheid bestand, und die Erstattung materiell nicht gerechtfertigt ist[1].

Einer Übertragung dieses Ergebnisses auf die Erstattung im LStJA steht nichts im Wege.
Wird eine LStJA-Verfügung gem. § 96 AO zurückgenommen, so macht das FA bei der Anforderung der erstatteten Beträge einen Bereicherungsanspruch geltend[2].

Allerdings hat dieser Rückforderungsanspruch, soweit er sich im konkreten Steuerschuldverhältnis hält, große Ähnlichkeit mit einem Steueranspruch.
Da der Erstattungsempfänger gleichzeitig Steuerschuldner ist, sind nach einer Zurücknahme der Erstattungsverfügung der frühere Steuerschuldner und jetzige Bereicherungsschuldner personengleich.
Die Rückforderung wirkt sich beim Stpfl. nicht anders aus als die Geltendmachung des ursprünglichen Steueranspruchs.
Hier wie dort wird ein Betrag angefordert, der dem Staat als Steuer nach den Steuergesetzen zusteht. Der Umfang beider Ansprüche ergibt sich letztlich auf Grund der gleichen gesetzlichen Grundlage, da sich das Maß der Zurücknahme der Erstattungsverfügung und damit die Höhe des Bereicherungsanspruchs - soweit

---

1) Vgl. den Sachverhalt des BFH-Urteils v. 27.8.65 VI 97/64 HFR 1966, S.26.

2) Wird dagegen im LStJA des Arbeitgebers zu viel LSt erstattet, so handelt es sich nach BFH v. 6.5.59 VI 252/57 U BStBl 1959 III, S.292 um einen Fall nicht vorschriftsmäßiger Kürzung des Arbeitslohnes mit der Folge, daß der Arbeitnehmer wie der Arbeitgeber für den Fehlbetrag in Anspruch genommen werden kann.

die Voraussetzungen des § 96 AO erfüllt sind - nach den dem Steueranspruch zugrunde liegenden Normen bestimmt.
Doch i s t der Rückforderungsanspruch damit kein Steueranspruch, wie es der BFH v. 27.8.65[1] annimmt, sondern er ist, soweit er sich im Steuerschuldverhältnis hält, mit einem Steueranspruch v e r g l e i c h b a r .

Das gilt auch für die Rückforderung von im LStJA erstatteter LSt mit der Abweichung, daß nicht die ursprünglichen Besteuerungsgrundlagen des Abzugsverfahrens - die Eintragungen auf der LSt-Karte - für den Rückforderungsbescheid letztlich maßgebend sind, sondern an ihre Stelle die Berücksichtigung des tatsächlichen Lebenssachverhalts tritt[2].

II. KAPITEL
Tatbestandsmäßigkeit des Rückforderungsanspruchs

Kruse[3] hält den auf einen allgemeinen Rechtsgedanken zurückgehenden Anspruch nur dann für rechtlich unproblematisch, wenn er dem Erfordernis der Tatbestandsmäßigkeit entspricht, ein gesetzlicher Tatbestand also Gegenstand, Inhalt, Zweck und Ausmaß des Anspruchs hinreichend genau bestimmt[4].

---

1) BFH v. 27.8.65 VI 97/64 U StRK-AO, § 150, R.17.
2) Vgl. S.94.
3) Kruse, Loep., BFH-Bespr. zu 28.8.59 (II).
4) Ebenso Tipke-Kruse, RdNr. 13 vor §§ 150-159 AO.

Für ihn ist das beim Rückforderungsanspruch der Fall, da dieser durch die Tatbestandsmäßigkeit des Steueranspruchs gedeckt sei.

Es erscheint mir zweifelhaft, ob die oben geschilderte[1] Rechtsbeziehung zum Steueranspruch ausreicht, eine Tatbestandsmäßigkeit des Rückforderungsanspruchs abzuleiten. Das ist noch möglich, wenn man, wie etwa Tipke-Kruse[2], das Entstehen des Anspruchs, also den Eintritt der ungerechtfertigten Bereicherung, direkt aus dem Gesetz ableitet.
Schwieriger wird es schon, falls man - wie in dieser Arbeit - den Rechtsgrund in der Erstattungsverfügung sieht. In diesem Fall ist die tatbestandliche Verbindung zu den Steuergesetzen nur mittelbar gegeben.

Meines Erachtens ist jedoch ein Nachweis der Tatbestandsmäßigkeit für den Rückforderungsanspruch nicht erforderlich. Erkennt man diesen als einen auf ein **übergesetzliches** Rechtsinstitut zurückgehenden Anspruch an, so ist es nur konsequent, auf eine gesetzlich normierte Tatbestandsmäßigkeit zu verzichten.
Ansonsten wäre ein Rückgriff auf ein übergesetzliches Rechtsinstitut zum Nachweis der Existenz dieses Anspruchs nicht notwendig gewesen.
Es bedarf daher keines Rückgriffs auf die Steuergesetze, um die **Existenz** des Anspruchs zu bejahen.

---

1) S.123.

2) Tipke-Kruse, RdNr.16 vor §§ 150-159 AO.

III. KAPITEL
Entstehen des Rückforderungsanspruchs

Die Anwendbarkeit des § 3 Abs.3 StAnpG auf den Erstattungsanspruch des Stpfl. gegen den Staat ist schon bejaht worden[1].

Da der Rückforderungsanspruch ebenso wie dieser ein Bereicherungsanspruch ist, dem Steueranspruch aber noch mehr gleicht, ist die Anwendbarkeit des § 3 Abs.3 StAnpG auf den letzteren ebenfalls positiv zu beurteilen.

Der Rückforderungsanspruch entsteht daher, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Zahlungspflicht knüpft (§§ 3 Abs.3, 3 Abs.1 StAnpG)[2].

Eine gesetzliche Regelung besteht nicht. Nach den Tatbestandsvoraussetzungen des Bereicherungsanspruchs ist der Anspruch dann entstanden, wenn der Stpfl. zu Unrecht bereichert ist, wenn also der Rechtsgrund der Erstattung, die Erstattungsverfügung, beseitigt ist[3].

Wie bei der Entstehung des Erstattungsanspruchs ist zu unterscheiden, ob die Verfügung "ex nunc" oder "ex tunc" zurückgenommen wurde.

---

1) Seite 86 f.

2) RFH v. 21.1.34 IV A 319/33 RStBl 1934, S.260;
BFH v. 1.7.54 V 27/54 U BStBl 1954 III, S.254.

3) RFH v. 21.1.34 IV A 319/33 RStBl 1934, S.260;
BFH v. 1.7.54 V 27/54 U BStBl 1954 III, S.254.
Für ein Entstehen mit Auszahlung der Erstattung:
Tipke-Kruse, RdNr.4 vor §§ 150-159 AO m.w.Nw.;
FG Hamburg v. 25.9.63 II 196/63 FFG 1964, S.294;
Hess. FG v. 22.1.70 I 97-98/69 EFG 1970, S.205.
Entscheidend ist auch hier wieder der relevante Rechtsgrund der Leistung, den Tipke-Kruse u.a. im Gesetz selbst suchen.

Allein im zweiten Fall[1] entsteht der Bereicherungsanspruch mit der materiell ungerechtfertigten Zahlung. Wird "ex nunc" beseitigt, so bleibt die Erstattungsverfügung als Rechtsgrund der Erstattung bis zum Zeitpunkt der Zurücknahme bestehen. Rechtsgrundlos ist die Erstattung erst von diesem Zeitpunkt an.

Dem Ergebnis - Abhängigkeit des Entstehens von der Zurücknahme der Verfügung - entspricht § 145 Abs.2 Ziff.5 AO, der bestimmt, daß a b w e i c h e n d von § 145 Abs.1 AO - Verjährungsbeginn mit E n t s t e h e n des Anspruchs - die Verjährung des Rückforderungsanspruchs mit der Zahlung der Erstattung beginnt. Daraus ist zu schließen, daß das Gesetz in § 145 Abs.2 Ziff.5 AO davon ausgeht, daß der Rückforderungsanspruch nicht mit der Leistung der Erstattung entsteht, sondern zu einem anderen Termin[2].

Der Rückforderungsanspruch auf zu Unrecht im LStJA erstattete Lohnsteuer entsteht daher bei einer Zurücknahme der Erstattungsverfügung mit Wirkung "ex tunc" schon mit der Auszahlung der Erstattung, bei der Zurücknahme "ex nunc" erst mit dem Zeitpunkt der Korrektur.
Die Verjährung beginnt abweichend davon auf Grund der Sondervorschrift des § 145 Abs.2 Ziff.5 AO mit der Auszahlung der Erstattung.
Sie beträgt gem. §§ 144 Abs.2, 144 Abs.1 S.1 AO fünf Jahre.

---

1) Da die LStJA-Verfügung nicht gem. § 96 Abs.1 AO widerruflich erteilt wird, wird in der Praxis allein eine Zurücknahme "ex tunc" gem. § 96 Abs.2 AO vorkommen.

2) Das Hess. FG, U. v. [illegible] I 97-98/69 EFG 1970, S.205 zieht aus § 145 Abs.2 Ziff.5 AO den umgekehrten Schluß.

IV. KAPITEL
Leistungsverpflichteter des Rückforderungsanspruchs

Unproblematisch sind die Fälle, in denen an den Steuerschuldner erstattet worden ist, da hier niemand die Existenz eines Anspruchs bestreitet, und der Bereicherte eindeutig der Steuerschuldner ist.

Es sind jedoch Fälle denkbar, in denen der Empfänger der ungerechtfertigten Bereicherung ein nicht am konkreten Steuerschuldverhältnis beteiligter Dritter ist. So kann auf Grund eines Fehlers bei der maschinellen Auswertung eines LStJA-Antrags und der maschinellen Anfertigung von Erstattungsüberweisungen ein am Erstattungsverfahren Unbeteiligter den Betrag überwiesen bekommen.
Entweder liegt in einem solchen Fall keine Erstattungsverfügung vor[1], oder die fehlerhafte Verfügung kann gem. § 92 Abs.2 AO beseitigt werden.

Es kann aber auch sein, daß ein nicht existenter Erstattungsanspruch abgetreten wird, und das FA an den Zessionar erstattet und später die Erstattungsverfügung zurücknimmt. Die Abtretung ist, da keine Forderung bestand, nichtig.

Jedenfalls hat das FA (nach Beseitigung des VA) in beiden Fällen einen öffentlich-rechtlichen Bereicherungsanspruch auf den Erstattungsbetrag[2].

---

1) So BFH v. 27.8.65 VI 97/64 HFR 1966, S.27.

2) Das FG Düsseldorf v. 11.6.69 VIII 112/69 A EFG 1969, S.461, das diesen Anspruch im ersten Fall für bürgerlich-rechtlich hält, da er sich nicht gegen den Stpfl. richte, verkennt, daß sich der Inhalt und Umfang des Anspruchs nach öffentlichem Recht bestimmt.

Irreführend ist daher die Ansicht des BFH v. 20.3. 64[1], der im letzten Fall daraus, daß der Rückforderungsanspruch einem Steueranspruch gleichkommt, schließt, daß dieser sich nur gegen denjenigen richten könne, gegen den sich der Steueranspruch auch richte, er also nicht gegen einen Dritten geltend zu machen sei[2].

Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich, daß der Rückforderungsanspruch als Bereicherungsanspruch sich gegen jeden Bereicherten richten kann, also auch gegen einen am Steuerschuldverhältnis unbeteiligten Dritten. Der Rückforderungsanspruch ist kein Steueranspruch, sondern - s o w e i t er sich innerhalb des Steuerschuldverhältnisses hält - dem Steueranspruch vergleichbar.

Für den ersten Fall hat der BFH im Urteil vom 27.8. 65[3] die Existenz eines Anspruchs gegen den Dritten vorausgesetzt.
Zweifelhaft scheint jedoch die Person des Bereicherten zu sein. So lassen Tipke-Kruse[4] den Rückforderungsanspruch mit (nicht tragendem Hinweis) auf die Entscheidung des BFH vom 31.1.58[5] gegen den Zedenten gehen.

Die Abtretung ist - da keine Forderung bestand - nichtig. Das ist jedoch nicht relevant, da Rechtsgrund der Erstattung nicht die Abtretung, sondern die Erstattungsverfügung ist. Adressat und damit Bereicherter

---

1) BFH v. 20.3.64 V 302/60 HFR 1964, S.462.

2) Ebenso für einen Anspruch: FG Düsseldorf (Köln) v. 29.4.70 IX 302/69 L EFG 1970, S.525; FG Düsseldorf (Köln) v. 6.5.70 VIII 164/69 L EFG 1970, S.523.

3) BFH v. 27.8.65 VI 97/64 HFR 1966, S.27.

4) Tipke-Kruse, RdNr.18 vor §§ 150-159 AO.

5) BFH v. 31.1.58 III 178/55 U BStBl 1958 III, S.184.

ist der Zessionar. Tipke-Kruse verkennen, daß auf Grund der angezeigten (§ 159 AO) nichtigen Abtretung nach dem Willen des Leistenden allein der Zessionar Leistungsempfänger sein sollte, da er allein vermeintlicher Inhaber des vermeintlichen Erstattungsanspruchs war.

Es bleibt daher festzuhalten, daß der Rückforderungsanspruch sich gegen jeden ungerechtfertigten Bereicherten richten kann, wobei nicht erheblich ist, ob es sich um den Steuerschuldner oder um einen Dritten handelt[1].
Bereicherter ist in den hier aufgeführten Fällen der Leistungsempfänger.

---

1) Die Konsequenz von Kruses Ansicht a.a.O., der Rückforderungsanspruch müsse tatbestandsmäßig aus dem Steueranspruch abzuleiten sein, der damit Inhalt, Umfang und Z i e l des Anspruchs bestimmt, wäre, den Rückforderungsanspruch gegen einen Dritten nicht zuzulassen, da dieser nach den Steuergesetzen nicht Schuldner ist. Der Bereicherungsanspruch wäre damit, seinem Wesen widersprechend, auf das Steuerschuldverhältnis beschränkt, was zu untragbaren praktischen Konsequenzen führen würde.
Diese werden auch von Tipke-Kruse (RdNr.15 vor §§ 150-159 AO) nicht gezogen.

V. KAPITEL
Hoheitliche Rückforderung der erstatteten Beträge

A Vorbemerkung

Unabhängig vor der Feststellung, daß das FA einen öffentlich-rechtlichen Rückforderungsanspruch gegen den Erstattungsempfänger hat, ist die Frage zu beantworten, in welcher Weise dieser Anspruch geltend gemacht werden kann, ob es einer Klage bedarf, um ihn durchzusetzen, oder ob ein im Zwangsvollstreckungsverfahren (§§ 325 ff. AO, §§ 1 ff. BeitrO) durchsetzbarer VA erlassen werden kann.

Das Problem dieser Fragestellung ist, in welchen Fällen die Verwaltung die B e f u g n i s hat, hoheitlich, also mit Befehl und Zwang aufzutreten, um ihre Ansprüche durchzusetzen.

Bedeutungsvoll für eine Klärung dieses Problems im konkreten Fall kann die rechtliche Abhängigkeit des Rückforderungs- vom Steueranspruch sein.

Es erscheint daher angemessen, zwischen dem Anspruch gegen den Steuerschuldner des konkreten Steuerschuldverhältnisses und dem Anspruch gegen einen an diesem Verhältnis unbeteiligten Dritten zu unterscheiden.

B Der Anspruch gegen den Steuerschuldner

Die Grundsatzfrage nach der Befugnis zur hoheitlichen Rückforderung scheint sich im Steuerrecht nicht zu stellen. Denn aus § 229 Ziff.7 AO ergibt sich, daß die AO voraussetzt, daß die Rückforderung mit Bescheid zulässig ist[1].
Diesem Ergebnis entsprechen die §§ 325, 326 AO, § 6 Abs.3 Ziff.3 und § 7 Abs.1 Ziff.1 BeitrO, wonach gegen den Steuerschuldner der Rückforderungsanspruch im Verwaltungswege vollstreckt werden kann.
Nachdem die Rückforderung erstatteter Beträge selbst keine gesetzliche Regelung gefunden hat, reicht es zur hoheitlichen Geltendmachung trotz fehlender spezieller Befugnisnorm aus, daß die AO diese Art der Anforderung eindeutig vorausgesetzt hat[2].

C Der Anspruch gegen einen Dritten

Der BFH hat in der Entscheidung vom 27.8.65[3] für den Fall einer versehentlichen Erstattung an einen Dritten die hoheitliche Geltendmachung des Anspruchs ohne weitere Untersuchung vorausgesetzt.

---

1) RFH v. 20.4.33 IV A 92/32 Slg. Bd.33, S.206; FG Düsseldorf v. 15.1.69 VIII 4/67 L EFG 1969, S.302; Tipke-Kruse, RdNr.17 vor §§ 150-159 AO. Dagegen meint Teichner, StBg 1965, S.58 scheinbar die gesetzliche Befugnis in § 3 Abs.3 und Abs.1 StAnpG zu finden. Er verkennt dabei, daß diese Vorschrift das Entstehen des Anspruchs, nicht aber die Art seiner Durchsetzbarkeit betrifft.

2) Vgl. dazu den Meinungsstreit im allgemeinen Verwaltungsrecht, wo versucht wird, aus § 1 VwVG den gleichen Schluß zu ziehen.

3) BFH v. 27.8.65 VI 97/64 HFR 1966, S.27.

Die einfachste Lösung wäre, man würde auch in diesem Fall aus § 229 Ziff.7 AO auf die Befugnisse zur Anforderung durch Bescheid schließen.
Dieser Annahme steht jedoch die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Vollstreckungsverfahrens entgegen.

Gem. § 325 AO können Leistungen, die nach den Steuergesetzen geschuldet werden, im Verwaltungsweg erzwungen werden.
Nach den Steuergesetzen (§ 2 Abs.2 AO) geschuldet ist eine Geldleistung dann, wenn sich die Verpflichtung zur Leistung entweder unmittelbar aus einem Steuergesetz oder einer gesetzesgleichen VO ergibt, oder wenn sie gemäß einem Steuergesetz oder einer gesetzesgleichen VO durch Verfügung einer Steuerbehörde begründet ist[1].
Dementsprechend nennt § 326 Abs.1 AO als Vollstrekkungsschuldner denjenigen, der nach den Steuergesetzen zur Zahlung der Schuld verpflichtet ist, bzw. auf Grund seines Verhältnisses zum Steuerschuldner (§ 330 AO) das Zwangsverfahren zu dulden hat.

Der Begriff: "... nach den Steuergesetzen zur Zahlung der Schuld verpflichtet" ist auslegungsfähig.
Die BeitrO als Verwaltungsanordnung hat eine Auslegung getroffen. Nach §§ 7 Abs.1 Ziff.1, 6 Abs.3 Ziff.3 BeitrO ist der durch den Rückforderungsanspruch verpflichtete Steuerschuldner auch Vollstreckungsschuldner.
Da die BeitrO das Vollstreckungsverfahren ausgestaltet und die möglichen Vollstreckungsschuldner aufzählt (§ 7 BeitrO), den Dritten jedoch nicht nennt, diese Aufzählung aber wohl abschließend gedacht ist, kann aus dieser Regelung im Umkehrschluß angenommen werden, daß nach der BeitrO ein durch den Rückforderungsan-

---

1) Hepp/Schwarz in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.18 ff. zu § 325 AO.

spruch verpflichteter Dritter nicht Vollstreckungsschuldner ist, d.h., die BeitrO geht davon aus, daß dieser Anspruch sich auf eine Leistung richtet, die nicht im Verwaltungsweg erzwungen werden kann, also auch nicht hoheitlich angefordert werden kann.

Als Verwaltungsanordnung kann die BeitrO keine v e r b i n d l i c h e Auslegungsregelung treffen.

Es ist dargelegt worden, daß der Rückforderungsanspruch in enger rechtlicher Beziehung zum Steueranspruch steht, dem Rechtscharakter nach aber ein Bereicherungsanspruch ist.
Die Befugnis zur hoheitlichen Anforderung läßt sich daher nicht aus dem hoheitlichen Steueranspruch herleiten, insbesondere dann nicht, wenn sich der Rückforderungsanspruch gegen einen Dritten richtet, der nicht Steuerschuldner ist. Es empfiehlt sich daher, zur Klärung der Frage, was im Sinne der §§ 325, 326 AO nach den Steuergesetzen geschuldet ist, grundsätzlich zu untersuchen, in welchem Rechtsverhältnis eine hoheitliche Leistungsanforderung möglich ist, ohne daß eine spezielle gesetzliche Befugnisnorm besteht.

Im allgemeinen Verwaltungsrecht existiert zu dieser Frage ein umfassender Meinungsstreit.
Die ältere Rspr. und ein großer Teil des Schrifttums tendieren dazu, allgemein die Leistungsanforderung durch VA auch ohne Befugnisnorm zuzulassen[1], das neuere Schrifttum hat sich dagegen zumeist gegen eine hoheitliche Anforderung in diesem Fall ausgesprochen[2].

---

1) Nachweise Löwenberg, S.28, Fußnote 4 und S.29 ff.
2) Nachweise Löwenberg, S.98, Fußnote 9.

Die neuere Rspr. des BVerwG scheint dagegen zu einer Einschränkung des Leistungsbescheids zu tendieren. So hat das BVerwG im Urteil vom 15.10.64[1] eingeräumt, daß nicht jeder öffentlich-rechtliche Anspruch durch VA geregelt werden könne:

> "Die Zulässigkeit oder Unzulässigkeit der hoheitlichen Geltendmachung des Anspruchs hängt vielmehr davon ab, in welchem Verhältnis die vom Anspruch berührten Rechtsträger einander gegenüberstehen. Steht der Anspruch der vollziehenden Gewalt gegen eine Person zu, die ihr bezüglich des Anspruchs auf Grund einer Rechtsnorm gewaltunterworfen ist, so ist die vollziehende Gewalt befugt, den Anspruch hoheitlich zu verwirklichen.
>
> Besteht dagegen hinsichtlich des Anspruchs ein Gleichordnungsverhältnis zwischen dem Anspruchsberechtigten und dem Verpflichteten, so ist die Anspruchsverwirklichung mit hoheitlichen Mitteln ausgeschlossen[2]."

Das BVerwG scheint - meines Erachtens zu Recht - davon auszugehen, daß nur ein besonderes Gewaltverhältnis eine hoheitliche Leistungsanforderung ohne spezielle Befugnis möglich macht.

Im Steuerrecht ist das Steuerpflichtverhältnis - unabhängig davon, ob man es als besonderes Gewaltverhältnis auffaßt[3] - durch die in diesem Bereich exi-

---

1) BVerwG v. 15.10.64 V VerwG III C 65/64 BVerwGE Bd.21, S.270/271.

2) Ebenso: BVerwG v. 28.6.65 VIII C 10.65 BVerwGE Bd.21, S.270; BVerwG v. 24.6.66 VI C 183.62 VerwRspr. Bd.18, S.438 (440).

3) Vgl. einerseits Löwenberg, S.85 Fußnote 11, der sich für ein solches Verhältnis ausspricht, andererseits Kruse, Lehrbuch, S.89, der dieses verneint, da der Stpfl. nicht in das Verwaltungsinternum eingegliedert sei, was Voraussetzung sei.

stierenden hoheitlichen Befugnisse, Duldungs- und Leistungspflichten, zumindest mit dem besonderen Gewaltverhältnis vergleichbar, da hier wie dort die Beteiligten nicht koordiniert sind, sondern der Steuerberechtigte dem Steuerschuldner (oder einem Dritten § 209 AO) gegenüber in allen mit dem Steueranspruch zusammenhängenden Fragen mit hoheitlicher Gewalt gegenübertritt.

Innerhalb des durch das Steuerpflichtverhältnis begrenzten Bereichs ist daher eine hoheitliche Leistungsanforderung möglich.

Der Rückforderungsanspruch gegen einen Dritten, dem versehentlich Steuer erstattet worden ist oder der auf Grund einer nichtigen Abtretung Erstattungsempfänger ist, richtet sich gegen den Dritten nicht in seiner Eigenschaft als Beteiligter[1] des Steuerpflichtverhältnisses. Die Finanzbehörden können ihm daher nach der hier vertretenen Ansicht nicht hoheitlich gegenübertreten.

Berücksichtigt man diese grundsätzlichen Überlegungen bei der Auslegung der §§ 325, 326 AO, so ist "nach den Steuergesetzen geschuldet" nur die Leistung, die ein Beteiligter des Steuerpflichtverhältnisses zu entrichten hat.

Die gesetzliche Regelung der Vollstreckung von Verfügungen, wie auch allgemeine Erwägungen über die grundsätzliche Befugnis der Verwaltung zur hoheitlichen Rückforderung, führen zu dem Ergebnis, daß der Dritte nicht durch VA zur Rückzahlung der unrechtmäßigen Erstattung verpflichtet werden kann.

---

1) Zum Begriff: Kruse, Lehrbuch, S.139 f.

Die Finanzbehörde hat diesen Anspruch im Finanzrechtsweg (§ 33 Abs.1 Ziff.1 FGO in Verbindung mit § 33 Abs.2 FGO) im Wege der Leistungsklage durchzusetzen[1].

VI. KAPITEL
Zusammenfassung

Die Rückforderung von im LStJA erstatteter Lohnsteuer stellt einen öffentlich-rechtlichen Anspruch des Staates auf die ungerechtfertigte Bereicherung des Leistungsempfängers dar.
Dieser ist nur insoweit einem Steueranspruch vergleichbar, als er sich gegen einen auch durch den Steueranspruch verpflichteten Empfänger - sei es als Schuldner oder als Haftender - richtet.
Beim LSt-Abzugsverfahren sind das nur der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer.
Zum Nachweis der Existenz des Anspruchs bedarf es keiner Bezugnahme auf die Tatbestandsmäßigkeit des dem Anspruch mittelbar zu Grunde liegenden Steueranspruchs.
Der Rückforderungsanspruch entsteht mit der Zurücknahme der LStJA-Verfügung. Sofern diese "ex tunc" erfolgt, entsteht er auf Grund der rechtlichen Fiktion schon mit dem Zeitpunkt der Auszahlung der Erstattung.

---

1) Zum gleichen Ergebnis im allgemeinen Verwaltungsrecht kommen: BayVGH v. 17.5.68 Nr.216 III 67 ZBR 1968, S.324; Löwenberg, S.128. Vgl. zur Zulässigkeit der Leistungsklage im Finanzrechtsweg: v. Wallis/List in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.3 vor §§ 40/41 FGO. Der BFH v. 20.3.64 V 302/60 HFR 1964, S.462 scheint unter Verkennung der Tatsache, daß es sich um einen öffentlich-rechtlichen Anspruch handelt, den Weg zu den Zivilgerichten in Betracht zu ziehen; ebenso FG Düsseldorf (Köln) v. 11.6.69 VIII 112/69 A EFG 1969, S.461.

Abweichend davon beginnt die Verjährung gem. § 145 Abs.2 Ziff.5 AO in jedem Fall mit der Ausgleichszahlung.
Der Anspruch kann sich gegen jeden bereicherten Leistungsempfänger richten.
Er kann jedoch nur gegenüber dem LSt-Pflichtigen, bzw. gegenüber dem Arbeitgeber als Verpflichtete des Steuerpflichtverhältnisses mit VA geltend gemacht werden.
Gegen einen Dritten muß bei einer Zahlungsverweigerung mit einer im Finanzrechtsweg erhobenen Leistungsklage vorgegangen werden.

S I E B E N T E R T E I L

Der Erstattungs- und der Rückforderungsanspruch nach dem EAO 1974

I. KAPITEL

Die Erstattung von Steuer

Die EAO 1974 hat darauf verzichtet, eine umfassende Regelung des Erstattungs- bzw. Rückforderungsverfahrens zu bringen, sondern hat sich in § 199 Abs.2 EAO 1974 auf eine allgemeine Fassung beschränkt. Hinsichtlich des ersten Entwurfs AO 1969 stellt das insoweit einen Fortschritt dar, als dort auf eine Regelung des Erstattungsverfahrens völlig verzichtet wurde.

§ 199 Abs.2 EAO 1974 versucht nun, eine allgemeine Umschreibung des öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruchs zu geben:

> "Ist eine Steuer oder Steuervergütung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so ist der Erstattungsempfänger verpflichtet, den Betrag zu erstatten. Das gleiche gilt, wenn der rechtliche Grund der Zahlung später weggefallen ist."

In § 199 Abs.2 EAO 1974 kann daher eine allgemeine Anspruchsnorm gesehen werden, die keine Rückschlüsse auf das Verfahren der Durchsetzung dieses Anspruchs zuläßt.

Handelt es sich um einen Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen oder erstattungsberechtigten Dritten gegen die Finanzbehörde, so ist allgemein fraglich, ob es sich bei der Befriedigung dieses Anspruchs um einen VA oder einen Realakt handelt.

Ein Rückgriff auf den Meinungsstand im allgemeinen Verwaltungsrecht zeigt zwei konträre Ansichten: Einerseits führt Weber[1] aus:

> "... die Rückgängigmachung einer Vermögensverschiebung stellt als solche einen Realakt dar. Diesem Realakt allein deswegen VA-Qualität zuzusprechen, weil der vorangegangene Leistungsbefehl diese Qualität hatte, ist nicht angängig; schließlich ist der actus contrarius zum Leistungsbescheid nicht die Erstattung der Leistung, sondern die Aufhebung des VA. In der Amtshandlung 'Erstattung' kann auch kein verdeckter VA gesehen werden, weil aus der Aufhebung des ersten VA unmittelbar die Verpflichtung zur Rückgewähr folgt[2]."

Andererseits ordnet das OVG Münster vom 29.7.54[3] und mit ihm Eyermann-Fröhler[4] den Erstattungsanspruch als Unterfall des Folgenbeseitigungsanspruches ein und führt dann aus:

> "Ebenso wie die Aufhebung eines VA im Einspruch- und Beschwerdeverfahren für sich selbst wieder einen VA bildet und deswegen den durch den früheren VA Begünstigten zur Anfechtungsklage berechtigt, so bildet auch die Folgenbeseitigung einen VA: Auch sie ist die Maßnahme einer Verwaltungsbehörde, die die Regelung eines Einzelfalls, nämlich die Wiederherstellung des früheren Zustands, zum Gegenstand hat."

---

1) Weber, S.131.

2) OVG Münster v. 29.7.54 II A 617/54 NJW 1954, S.1903.

3) Eyermann-Fröhler, RdNr.21 zu § 42 VwGO; vgl. auch ders., RdNr.18 zu § 42 VwGO, RdNr.17 zu § 40 VwGO.

Meines Erachtens geht eine generelle Entscheidung für oder wider einen Realakt an der Sachlage im Steuerrecht vorbei. Es muß im Einzelfall beurteilt werden, ob die Erstattung selbst einen VA zum Inhalt hat.

Das wird bei der teilweisen Zurücknahme eines Steuerbescheids und der darauffolgenden Erstattung nicht der Fall sein, da dann die Erstattung keinen selbständigen Regelungsinhalt mehr hat.
Dagegen ist die Erstattung an einen Stpfl., für dessen Rechnung ein Dritter ohne dessen Mitwirkung zu Unrecht Steuer gezahlt hat, sehr wohl eine hoheitliche Regelung mit Außenwirkung, also ein VA, da erst die Erstattung verbindlich feststellt, daß diese Steuer zu Unrecht gezahlt wurde.
Auch das LStJA-Verfahren wird immer mit einem VA schließen, da ein förmliches Antragsverfahren des hoheitlich verbindlichen Abschlusses bedarf und über einen geltend gemachten Rechtsanspruch sachlich entschieden wird.

Für den Fall, daß es zu Streitigkeiten über das Bestehen oder Nichtbestehen von Erstattungsansprüchen kommt, sieht § 199 Abs.3 EAO 1974 eine Entscheidung des FA durch VA vor.

Allerdings erscheint die Anwendung dieser Vorschrift auf Fälle, in denen die Erstattung selbst durch VA erfolgt, bei sinnvoller Gesetzesauslegung fraglich.

Denn sonst würden, falls es auch noch zur Überprüfung des auf § 199 Abs.3 EAO 1974 fußenden VA im Einspruchsverfahren (§ 331 Abs.1 Ziff.9 EAO 1974) kommt, in einer Sache drei hoheitliche Regelungen der gleichen Behörde vorliegen:
Einmal die hoheitliche Regelung der Erstattung, dann die Streitentscheidung gem. § 199 Abs.3 EAO 1974 durch VA und schließlich die Überprüfung der letzteren im Einspruchsverfahren.

Man wird diese - von jeder Verwaltungsübung abweichenden - dreifachen Überprüfung als vom Gesetzgeber nicht vorausgesehene Gesetzesfolge betrachten müssen und - um nicht ein überflüssiges Verfahren in Gang zu setzen - § 199 Abs.3 EAO 1974 nur auf Erstattungen anwenden, die durch Realakt geschehen.

Dieses Ergebnis hat die konkrete Folge, daß gegen Erstattungsverfügungen, die schon im Erstattungsverfahren gem. § 199 Abs.2 EAO 1974 und nicht erst gem. § 199 Abs.3 EAO 1974 ergehen, wie es z.B. beim LStJA der Fall ist, ein anderer Rechtsbehelf zulässig ist wie gegen die streitentscheidende Verfügung nach § 199 Abs.3 EAO 1974.
Das Einspruchsverfahren ist für die ersteren nicht zulässig, da § 331 Abs.1 Ziff.9 EAO 1974 nur auf Verfügungen des § 199 Abs.3 EAO 1974 anwendbar ist und die Voraussetzung des § 331 Abs.1 Ziff.3 EAO 1974 - ein VA über eine Steuervergünstigung, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht - nicht vorliegt. Denn "Steuervergünstigungen" setzen voraus, daß es sich um einen selbständigen Bescheid mit Auswirkung für die Steuerschuld[1] oder um einen solchen handelt, der eine Steuererleichterung zum Inhalt hat, der die Art und Weise ihrer Entrichtung betrifft[2].
Erstattungen bezwecken jedoch den Ausgleich einer ungerechtfertigten Bereicherung und wirken sich also weder auf die Art der Zahlung noch auf die Steuerschuld selbst aus.
Damit ist gem. § 332 EAO 1974 die Beschwerde der zulässige Rechtsbehelf.

---

1) V. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, RdNr.19 zu § 229 AO m.w.Nw.

2) BFH v. 15.3.63 III 250/60 U BStBl 1963 III, S.309.

Eine LStJA-Verfügung in ihrer bisherigen Form könnte daher - im Gegensatz zur derzeit geltenden Regelung - nur im Wege der Beschwerde überprüft werden. Sollte dagegen der Regierungsentwurf eines EStG Gesetz werden, so gilt gem. § 143 Abs.6 EStG 1974 der Erstattungsbescheid als Steuerbescheid, so daß gem. § 331 Abs.1 Ziff.1 EAO 1974 das Einspruchsverfahren gegeben ist.
Der Erstattungsanspruch entsteht gem. §§ 41 Abs.2, 41 Abs.1 EAO 1974, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Das ist der Fall, wenn gem. § 199 Abs.2 EAO 1974 die Steuerleistung ohne rechtlichen Grund erfolgte.
Nach der hier vertretenen Meinung ist der rechtliche Grund der Steuerzahlung der den Steueranspruch rechtswirksam feststellende Steuerbescheid.
Grundsätzlich wird daher der Erstattungsanspruch wie bisher mit der (teilweisen) Zurücknahme eines Bescheides, der im LStJA befriedigte Erstattungsanspruch mit dem Ende des Ausgleichsjahres entstehen.

II. KAPITEL
Der Rückforderungsanspruch

Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage hat der Rückforderungsanspruch in § 199 Abs.2 EAO 1974 eine gesetzliche Regelung gefunden.
Auch die Schwierigkeiten bei der Überlegung, ob er durch VA anzufordern sei, sind durch § 199 Abs.3 EAO 1974 beseitigt.
Allerdings geht aus § 199 Abs.2, Abs.3 EAO 1974 nicht hervor, wie die erste Anforderung des erstatteten Betrages zu geschehen hat. Doch auch dann, wenn man auf

Grund verfassungsrechtlicher Erwägungen zu einer Verneinung der hoheitlichen Anforderung kommt, kann das FA kraft gesetzlicher Befugnis bei einer Weigerung der Betroffenen gem. § 199 Abs.3 EAO 1974 durch VA entscheiden, der dann gem. § 332 EAO 1974 vollstreckt werden kann.

Der Rückforderungsanspruch gegen einen Dritten ist ebenfalls unproblematisch geworden. Nach der Wortfassung des § 199 Abs.2 EAO 1974 ist er Verpflichteter des Bereicherungsanspruchs. Gem. § 235 EAO 1974 ist Vollstreckungsschuldner, gegen den sich ein Vollstreckungsverfahren nach § 232 EAO 1974 richtet. Nach § 232 EAO 1974 können Verfügungen, mit denen eine Geldleistung gefordert wird - auf Grund des § 199 Abs.3 EAO 1974 ist auch der Anspruch gegen den Dritten mit VA zu realisieren - im Verwaltungsweg vollstreckt werden. Der Dritte ist daher - auch anders als beim derzeit geltenden Recht - Vollstreckungsschuldner des Zwangsverfahrens[1)].

Wie der Erstattungsanspruch, so entsteht der Rückforderungsanspruch, wenn gem. §§ 41 Abs.2, 41 Abs.1 EAO 1974 der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, also mit Wegfall des rechtlichen Grundes (§ 199 Abs.2 EAO 1974). Nach der hier vertretenen Meinung ist der rechtliche Grund der Erstattung in der Erstattungsverfügung zu finden.
Beim LStJA-Verfahren entsteht der Rückforderungsanspruch daher erst, wenn die Ausgleichsverfügung zurückgenommen wurde. Insoweit besteht kein Unterschied zur bisherigen Regelung, auf die verwiesen werden kann[2)].

---

1) Die BeitrO tritt mit der Geltung des EAO 1974 außer Kraft.

2) Seite 96 ff.

In den Fällen jedoch, in denen ohne Verfügung erstattet wird - so bei der Zurücknahme eines Steuerbescheids -, und es zu keiner Streitentscheidung gem. § 199 Abs.3 EAO 1974 kommt, ist der Rechtsgrund der Erstattung die durch den Zweitbescheid geschaffene Rechtslage, da diese rechtswirksam feststellt, daß nur ein geringerer Steuerbetrag zu Recht bezahlt wurde. Erst wenn dieser Zweitbescheid durch einen Drittbescheid beseitigt wird, der eine erhöhte Steuerschuld feststellt, ist die Erstattung ohne Rechtsgrund erfolgt.
Allerdings wird in diesen Fällen das FA die erhöhte Steuerschuld als Steueranspruch anfordern und nicht auf den Bereicherungsanspruch zurückgreifen.

Hier zeigt sich auch ein erheblicher Unterschied zur jetzigen Rechtslage. Ist die Erstattung durch Realakt vorgenommen, so ist der Begünstigte nicht durch die Bestandskraft der Erstattungsverfügung vor einer Rückforderung der Erstattung geschützt, sondern er kann nur insoweit auf den Bestand der Erstattung vertrauen, wie die der Erstattung zu Grunde liegende Rechtslage durch bestandskräftige Verfügungen (Zweitbescheid, Erlaß) rechtswirksam festgestellt wird.

Da der Rückforderungsanspruch wegen § 199 Abs.2 EAO 1974 ein auf Zahlung gerichteter Anspruch aus einem Steuergesetz ist, verjährt er gem. § 210 EAO 1974 in fünf Jahren.
Verjährungsbeginn ist nach § 211 EAO 1974 die Fälligkeit des Zahlungsanspruchs, d.h. nach § 201 Abs.2 EAO 1974 der Zeitpunkt seiner Entstehung.

A U S B L I C K

Im Zuge der großen Steuerreform sind erhebliche Veränderungen des LSt-Erhebungsverfahrens geplant. Zwei Modelle stehen insbesondere zur Diskussion.

Zum einen wird angeregt, bei Erhaltung der jetzigen Form des LSt-Abzugsverfahrens durch eine möglichst drastische Einschränkung des Ermäßigungsverfahrens ein Maximum an Arbeitsaufwand der Finanzbehörden einzusparen. Nur in Härtefällen soll eine Veränderung der LSt-Karte während des Jahres möglich sein. Sozialversicherungsbeiträge sollen im Vorwegabzug den abzugspflichtigen Arbeitslohn verkleinern. Einer Reduzierung der Antragsgründe soll ein Bonus im LStJA für den entgangenen Zins hinsichtlich der zu viel erhobenen Steuer gegenüberstehen.

Abgesehen von der Arbeitserleichterung durch Wegfall des Ermäßigungsverfahrens in der bisherigen Form[1] würde dieses Verfahren auch zu einer fühlbaren Einschränkung der LStJA-Anträge durch den Vorwegabzug der Sozialversicherungsbeiträge führen[2].

Zum anderen wird ein generelles Veranlagungsverfahren für Arbeitnehmer vorgeschlagen:
Das LSt-Ermäßigungsverfahren und der LStJA entfallen. In der Veranlagung, die auf Grund einer Steuererklärung vorgenommen wird, wird über sämtliche Begünstigungen entschieden. Entsprechend dem Ergebnis dieser Entscheidung wird für die Vergangenheit ein Steuerbescheid sowie für die Zukunft eine Steuerabzugsbe-

---

1) Man erwartet 3,8 Mio. Ermäßigungsanträge weniger.

2) Man erwartet 2,2 Mio. Anträge weniger. Vgl. dazu die Stellungnahme von Kolbeck, StKR 1971, S.429.

scheinigung erteilt, die sich auf den Zeitraum bis zur nächsten Veranlagung bezieht, die Steuerfreibeträge in pauschaler Form enthält und dem Arbeitgeber als Grundlage für den LSt-Abzug dient.
Ergeben sich bei der Veranlagung Überzahlungen, so wird erstattet, während Nachzahlungen durch den Arbeitnehmer ratenweise gemäß der Steuerabzugsbescheinigung erhoben werden.

Auch dieses Modell führt zu einer starken Arbeitsentlastung der Finanzämter wie auch der Gemeinden, die mit den LSt-Karten nichts mehr zu tun haben.
Außerdem entfällt die Doppelbeschäftigung der Finanzämter mit dem gleichen Sachverhalt. Es kommt zu einer weitgehenden Gleichbehandlung zwischen Arbeitnehmer und Selbständigem.
Das LSt- und das ESt-Recht wird weiter vereinheitlicht. Die Arbeitnehmer werden in ihrer Gesamtheit gleichmäßiger besteuert, da jeder auf Grund der generellen Veranlagung Freibeträge geltend machen wird, statt wie bisher zur Durchführung eines LStJA oder eines Ermäßigungsverfahrens zu bequem zu sein. Auch werden die zu hohen Freibeträge auf Grund nicht revidierter Schätzungen entfallen.
Die Steuerreformkommission hat sich in ihrem Gutachten - meines Erachtens zu Recht - für das zweite Modell entschieden[1].

Der Referenten-Entwurf eines EStG 1974 orientiert sich dagegen - wohl auch im Hinblick auf die unpopulären Auswirkungen der allgemeinen Veranlagung - am ersten Modell.
Am grundsätzlichen Verfahren des LSt-Abzugs wie des LStJA ändert sich nach dem Entwurf nichts.

---

1) St-Reformk. ESt LSt II, RdNr.812.

Zu einer Einschränkung des Eintragungsverfahrens soll es nicht kommen. Anstatt eines Vorwegabzugs der Sozialversicherungsbeiträge soll der Arbeitgeber automatisch 20 % derselben von der schon errechneten Lohnsteuer abziehen.
Obligatorische Veranlagung wie freiwilliger LStJA sollen nebeneinander erhalten bleiben.
Das LStJA-Verfahren ist nach dem Referentenentwurf (§ 143 ESt 1974) wiederum als Erstattungsverfahren konzipiert. Die Feststellungen im Abzugsverfahren sollen das LStJA-Verfahren nicht binden. Relevant für die Berechnung der Jahreslohnsteuer sind die tatsächlichen Verhältnisse. Den Abschluß des Verfahrens soll gem. § 143 Abs.6 EStG 1974 ein Bescheid i.S.d. § 136 EAO 1974, also ein Steuerbescheid, bilden.
Dadurch wird der Rechtscharakter des Verfahrens nicht verändert.
Ist dieses auf Grund systematischer Überlegungen und auf Grund seiner Rechtsfolgen ein Erstattungsverfahren, so ändert auch die gesetzliche Anordnung, daß als Abschluß ein Bescheid im Sinne eines Steuerbescheids erteilt wird, nichts am Rechtscharakter des Verfahrens, sondern sorgt im Wege der gesetzlichen Anordnung allein dafür, daß die Form und Bestandskraft der Erstattungsverfügung der eines Steuerbescheids entspricht.

Es bleibt abzuwarten, ob der Entwurf in seiner jetzigen Form Gesetz wird, ob der LStJA noch eine Zukunft hat.

L E B E N S L A U F

Am 31. Januar 1944 wurde ich als Sohn des Dr. jur. Gottfried Bölsche und seiner Ehefrau Lieselotte, geb. Kaiser, in Werl in Westfalen geboren. Mein Vater ist im Jahre 1945 gefallen.

Vom April 1950 bis Ostern 1955 besuchte ich die Volksschule in Holzwickede und Dortmund-Wambel, danach das Humboldt-Gymnasium in Dortmund. Ab Ostern 1960 war ich Schüler des Nordseegymnasiums in St. Peter - Ording, wo ich im Februar 1965 das Abitur machte.

Anschließend studierte ich neun Semester Rechtswissenschaft an den Universitäten München und Genf. Am 5. 12. 1969 legte ich beim Justizprüfungsamt in München die erste juristische Staatsprüfung ab.

Zur Zeit bin ich Rechtsreferendar bei der Regierung von Oberbayern.